OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 22 grudnia 2008 r. [1]

I — Wstęp

1. Niniejsze odesłanie prejudycjalne, z którym Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) zwróciła się do Trybunału, dotyczy w swej istocie tego, czy prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (VAT) ma zastosowanie nie tylko do nabywania dóbr inwestycyjnych, ale może również zostać zastosowane w przypadku nabywania innych towarów i usług wykorzystywanych zarówno do czynności zawodowych objętych podatkiem należnym, jak i do innych celów, tzn. w celu prowadzenia przez podatnika działalności niemającej charakteru gospodarczego, która zdaniem sądu krajowego stanowi cele inne niż związane z działalnością. W przypadku udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej, sąd odsyłający wyraża wątpliwości dotyczące sposobu zastosowania tego prawa do odliczenia.

II — Wspólnotowe ramy prawne

2. Na mocy art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [2], w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. [3] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") zakresem zastosowania podatku od wartości dodanej objęte są „dostawa towarów lub [świadczenie] usług [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]" [4].

3. Na mocy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy za odpłatne świadczenie usług uznaje się „korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach, kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu".

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dz.U. L 145, s. 1.

3 — Dz.U. L 102, s. 18.

4 — Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. s. I-483, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo.

4. Zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. b) tejże dyrektywy za odpłatne świadczenie usług uznaje się „nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników [do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników], lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością".

5. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, podatku od wartości dodanej podlegającego zapłacie lub zapłaconego w danym kraju od towarów lub usług mu dostarczonych lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

6. Zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy w odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

7. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stanowi:

„Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej.

Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów, państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy".

8. Artykuł 20 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi, że w przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta może dotyczyć jedynie jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokony-

wana z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Przepis ten precyzuje również, że na zasadzie odstępstwa od pierwszego akapitu państwa członkowskie mogą ustalić, że korekta następuje w okresie pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary zostały po raz pierwszy użyte. Ponadto w przepisie tym dodano, że w przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres, w którym dokonywana jest korekta, może być przedłużony do dwudziestu lat.

III — Okoliczności faktyczne sporu przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (zwane dalej „VNLTO"), będące stroną skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, jest stowarzyszeniem broniącym interesów sektora rolnego w prowincjach Groningen, Fryzji, Drenthe i Flevoland. Jego członkowie, tzn. przedsiębiorcy należący do tego sektora, uiszczają na jego rzecz składki. Poza obroną ogólnych interesów swoich członków, VNLTO świadczy również szereg usług indywidualnych, zarówno na rzecz swoich członków, jak i osób trzecich, za które pobiera odrębne wynagrodzenie.

10. Bezsporne jest, że VNLTO musi zostać zakwalifikowane jako podatnik podatku VAT w odniesieniu do usług indywidualnych świadczonych odpłatnie oraz że składki, które przeznaczone są na obronę ogólnych interesów jego członków, nie stanowią wynagrodzenia na potrzeby zastosowania podatku VAT.

11. W ciągu 2000 r. VNLTO nabyło towary i usługi, które wykorzystało zarówno do prowadzenia działalności opodatkowanej podatkiem VAT, na mocy art. 2 szóstej dyrektywy, jak i do działalności związanej z ochroną ogólnych interesów swych członków, która jest niezwiązana z pierwszym wskazanym wyżej rodzajem działalności. VNLTO zażądało odliczenia kwot podatku VAT naliczonego w cenie tych towarów i usług, pośród których znajdowały się również kwoty odpowiadające obronie interesów ogólnych jej członków.

12. Organ podatkowy odmówił uznania żądanego odliczenia i wydał wobec VNLTO decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. W decyzji tej orzeczono o konieczności uiszczenia kwot naliczonego podatku VAT odnoszącego się do działalności związanej z obroną ogólnych interesów członków stowarzyszenia, proporcjonalnie do dochodów uzyskanych przez VNLTO z tej działalności. Odwołanie wniesione przez VNLTO od tej decyzji zostało oddalone, podobnie jak skarga na decyzję wydaną na skutek odwołania. W swoim wyroku Gerechts-
hof Leeuwarden stwierdził, że obrona ogólnych interesów jego członków nie stanowiła bezpośredniego, ciągłego i koniecznego

uzupełnienia działalności gospodarczej VNLTO, a zatem nie mogło ono dokonać odliczenia podatku VAT, który zapłaciło, w takim zakresie, w jakim przedmiotowe towary i usługi zostały wykorzystane do obrony interesów ogólnych jego członków.

13. Hoge Raad der Nederlanden, która orzeka w tej sprawie w ostatniej instancji, odwołuje się do wyroku w sprawie Charles i Charles-Tijmens [5], zgodnie z którym art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy sprzeciwiają się ustawodawstwu krajowemu, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa całego dobra inwestycyjnego wykorzystywanego w części do celów działalności, a w części do celów innych niż związane z jego działalnością, oraz nie pozwala w takim przypadku na pełne i bezpośrednie odliczenie podatku VAT zapłaconego przy nabyciu tego dobra. Sąd odsyłający precyzuje, że nie budzi uzasadnionych wątpliwości fakt, iż powołany powyżej wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens ma zastosowanie również w przypadku osoby prawnej, która, jak to ma miejsce w rozpatrywanej sprawie, równolegle do prowadzonej działalności gospodarczej wykonuje działalność niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Sąd odsyłający zauważa, że w takim przypadku, i o tyle, o ile nabyte towary są dobrami inwestycyjnymi, VNLTO przysługiwałoby prawo do odliczenia całości podatku VAT zaksięgowanego jako koszty ogólne, ale dokumenty zawarte w aktach sprawy prowadzonej przed sądem krajowym nie pozwalają na ustalenie tej części odliczonego podatku VAT, która odnosi się do dóbr inwestycyjnych. Z drugiej strony Hoge Raad der Nederlanden wyraża pewne zastrzeżenia w przedmiocie zastosowania sentencji powołanego wyżej wyroku w sprawie Charles i Charles-Tijmens w przypadku dóbr innych niż dobra inwestycyjne i w przypadku usług. Sąd odsyłający ma również wątpliwości co do tego, czy podatnik ma prawo zaliczyć do aktywów swego przedsiębiorstwa towary inne niż dobra inwestycyjne i usługi, w taki sposób, iż może dokonać bezpośrednio pełnego odliczenia podatku VAT zapłaconego przy nabyciu tych dóbr, nawet jeśli są one częściowo wykorzystywane w ramach działalności, która nie ma żadnego związku z działalnością opodatkowaną na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy.

14. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy […] należy interpretować w ten sposób, że podatnik może zaliczyć w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa nie tylko dobra inwestycyjne, ale wszystkie towary i usługi, które są wykorzystywane zarówno do celów jego działalności, jak i do innych celów, oraz dokonać bezpośredniego i pełnego odliczenia naliczonego przy zakupie tych towarów i zleceniu tych usług podatku [VAT]?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: Czy zastosowanie art. 6 ust. 2 szóstej dyrek-

5 — Wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03, Zb.Orz. s. I-7037.

tywy […] w odniesieniu do usług i towarów niebędących dobrami inwestycyjnymi prowadzi do tego, że podatek od wartości dodanej może zostać pobrany tylko raz w okresie rozliczeniowym, w którym można dokonać odliczenia z tytułu tych usług i towarów, czy też winien on zostać pobrany w późniejszych okresach? Jeżeli tak, w jaki sposób należy określić podstawę opodatkowania dla towarów i usług niepodlegających amortyzacji?".

IV — Postępowanie przed Trybunałem

15. Zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości, rządy niderlandzki, niemiecki, portugalski oraz rząd Zjednoczonego Królestwa, a także Komisja przedłożyły uwagi na piśmie. Strony te zostały również wysłuchane podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 16 października 2008 r., z wyjątkiem Republiki Federalnej Niemiec i Republiki Portugalskiej, których pełnomocnicy nie byli obecni na rozprawie.

V — Analiza

16. Pierwsze pytanie postawione przez sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy podatnik może, na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 szóstej dyrektywy zaliczyć do aktywów swojego przedsiębiorstwa nie tylko dobra inwestycyjne, ale również ogół innych towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów swojej działalności, jak i do celów z nią niezwiązanych, w taki sposób, iż podatnik ten jest uprawniony do bezpośredniego i pełnego odliczenia podatku VAT zapłaconego przy nabyciu tych towarów i usług.

17. Poprzez drugie pytanie, postawione jedynie w przypadku udzielania odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, sąd odsyłający zmierza przede wszystkim do ustalenia, przy założeniu, że towary inne niż dobra inwestycyjne oraz usługi mogą być objęte mechanizmem ustanowionym w art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, po pierwsze, w którym okresie powinno nastąpić pobranie podatku należnego, tzn. — jak precyzuje — czy powinno to nastąpić jednokrotnie, czy też powinno być ono podzielone i nastąpić w kilku okresach, oraz po drugie, jak określić podstawę opodatkowania dla towarów i usług, które nie podlegają amortyzacji.

18. Z postanowienia odsyłającego wyraźnie wynika, że powyższe pytania oparte są na założeniu prawnym, zgodnie z którym podatnik, który nabywa dobra inwestycyjne, ma prawo do skorzystania z postanowień art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, jeżeli dobra te są wykorzystywane do celów

prowadzonej przez niego działalności niemającej charakteru gospodarczego. Opierają się one również na założeniu, zgodnie z którym działalność podatnika niemająca charakteru gospodarczego jest objęta zakresem pojęcia „cele inne niż związane z jego działalnością" w rozumieniu tego przepisu.

19. Przedstawione poniżej rozważania będą miały na celu przede wszystkim wykazanie, że jak zauważyły to również niektóre z interweniujących rządów, które przedłożyły Trybunałowi swe uwagi, powyższe założenia odnoszące się do wykładni szóstej dyrektywy są błędne, a zatem przedstawione pytania nie zasługują na odpowiedź, ponieważ nie są one istotne dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym. Na wypadek gdyby Trybunał nie podzielił mojego zasadniczego stanowiska, tytułem uzupełnienia zbadam niektóre specyficzne aspekty pojawiające się w kontekście obu pytań prejudycjalnych.

A — *Uwagi ogólne oraz prawidłowość założenia prawnego, na którym oparte są pytania prejudycjalne*

20. Podatek VAT jest ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, którego ciężar w całości spoczywa na konsumencie końcowym. Aż do stadium konsumenta końcowego podatnicy uczestniczący w procesie produkcji i sprzedaży odprowadzają do organów podatkowych kwoty podatku VAT, które pobrali od swoich klientów (należny podatek VAT) po odliczeniu od niego kwot podatku VAT, który zapłacili swoim dostawcom (podlegający odliczeniu naliczony podatek VAT) [6]. Jeżeli podatnik nabywa towary i usługi w celu dokonania czynności objętych podatkiem należnym, przysługuje mu prawo do odliczenia podatku VAT, który obciążał te nabywane towary i usługi [7].

21. Podatek VAT charakteryzuje się neutralnością na wszystkich etapach produkcji i sprzedaży. Zgodnie z zasadą neutralności dana osoba powinna ponosić ciężar podatku VAT tylko wtedy, gdy dotyczy on towarów lub usług, których osoba ta używa do swej prywatnej konsumpcji, a nie do podlegającej opodatkowaniu działalności zawodowej [8]. Zatem, jeżeli dane dobro nie jest używane do celów działalności gospodarczej podatnika, lecz podatnik używa go do prywatnych celów,

6 — Zobacz w ogólności art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301), której treść została przejęta w art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), która uchyliła dyrektywę 62/227 oraz szóstą dyrektywę. Zobacz również wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 29.

7 — Zobacz art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Objęcie należnym podatkiem VAT bez możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT doprowadziłoby do wprowadzenia systemu podatkowego opartego na kaskadowej kumulacji, którego zniesienie było właśnie jednym z celów wspólnego systemu podatku VAT, jak to wskazano w motywie ósmym powołanej powyżej dyrektywy 62/227. Zobacz również wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24.

8 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 43.

prawo do odliczenia w ogóle nie może powstać [9]. Tym bardziej zatem podatek naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania szóstej dyrektywy [10].

22. Trudności mogą pojawić się w przypadku tzw. wykorzystywania „mieszanego", tzn. kiedy podatnik, który nabył towary i usługi w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, wykorzystuje je częściowo na potrzeby czynności opodatkowanych, a częściowo w innych celach.

23. Szósta dyrektywa przewiduje dwie kategorie wykorzystania mieszanego [11].

24. Do pierwszej kategorii należy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy — wyraźnie powołany w postanowieniu odsyłającym — który zrównuje z usługami świadczonymi odpłatnie, po pierwsze, zgodnie z lit. a), korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek VAT od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu, a po drugie, zgodnie z lit. b), nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika dla prywatnych celów podatnika lub jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [12].

25. Trybunał miał już okazję wyjaśnić, że celem art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy jest zapewnienie równego traktowania podatnika i konsumenta końcowego [13]. Poprzez zrównanie w lit. a) czynności dokonanych nieodpłatnie z czynnościami odpłatnymi przepis ten zmierza do uniemożliwienia podatnikowi, który mógł dokonać odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie towaru związanego z jego przedsiębiorstwem, uniknięcia zapłacenia podatku VAT wówczas, gdy przekazuje ten towar stanowiący aktywa przedsiębiorstwa do celów prywatnych (lub celów niezwiązanych z jego działalnością) i uzyskania w ten sposób nieuzasadnionych korzyści w porównaniu z konsumentem końcowym, który, nabywając towar, płaci podatek VAT [14]. Podobnie, celem art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy jest zapobieżenie

9 — Zobacz wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 8 i 9, a także ww. wyroki: w sprawie HE, pkt 43; w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 24.

10 — Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 30. Zobacz także podobnie wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20.

11 — Zobacz pkt 11 opinii rzecznika generalnego F. Jacobsa przedstawionej w ww. sprawie Charles i Charles-Tjmens.

12 — Należy zauważyć, że art. 6 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość dokonania odstępstwa od jego akapitu pierwszego, pod warunkiem, że takie odstępstwo nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji. Zważywszy na akta sprawy, art. 6 ust. 2 akapit drugi nie jest objęty zakresem postanowienia odsyłającego.

13 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 35; z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 23, a także z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 46.

14 — Zobacz podobnie ww. wyroki: w sprawie Enkler, pkt 33; w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 23; w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 47.

temu, aby podatnik (lub jego pracownicy) uzyskiwali wolne od podatku usługi świadczone przez podatnika, przy których nabyciu osoba prywatna musiałaby uiścić podatek VAT [15].

26. Zrównanie różnych sytuacji, na którym opiera się art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, prowadzi w praktyce do uznania, że podatnik, który wykorzystuje pewien towar częściowo dla potrzeb czynności opodatkowanych związanych ze swoją działalnością, a częściowo do celów prywatnych, i który w chwili nabycia towaru odzyskuje częściowo lub w całości naliczony podatek VAT, wykorzystuje ten towar w całości dla potrzeb dokonywanych przez siebie czynności opodatkowanych w rozumieniu art. 17 ust. 2 tej dyrektywy. W konsekwencji podatnikowi takiemu przysługuje co do zasady prawo do całkowitego i bezpośredniego odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego w cenie nabytego towaru [16].

27. W związku z tym, że w podobnym przypadku brak jest transakcji zawartej z osoba trzecią lub dokonanej przez nią zapłaty, która mogłaby stanowić podstawę opodatkowania podatkiem VAT — ponieważ podatnik świadczy usługi sam sobie — art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przewiduje, iż podstawę opodatkowania stanowi „suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług".

28. Zastosowanie art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy daje podatnikowi pewne korzyści, m.in. pozwala na rozłożenie podatku na cały okres prywatnego korzystania z nabytych dóbr należących do przedsiębiorstwa, podczas gdy odliczenie naliczonego podatku VAT jest całkowite i bezpośrednie. W rezultacie poprawia się płynność finansowa podatnika [17]. Mimo iż sąd odsyłający nie przedstawił ekonomicznych interesów, jakie wchodzą w grę w sprawie toczącej się przed sądem krajowym, nie jest wykluczone, jak zauważył

15 — Zobacz ww. wyroki: w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 23; w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 48.

16 — Zobacz podobnie ww. wyroki: w sprawie Lennartz, pkt 26, a także w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24.

17 — Zobacz w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 38, a także pkt 74 opinii rzecznika generalnego F. Jacobsa w ww. sprawie Charles i Charels-Tijmens. Funkcjonowanie tego przepisu można przedstawić na przykładzie. Załóżmy, że podatnik nabył jeden nowy pojazd, którego okres użytkowania wynosi dziesięć lat, i przeznaczył go do celów zawodowych i celów prywatnych. Cena netto tego pojazdu to 10 000 EUR, a stawka podatku VAT wynosi 17,5%. Załóżmy również, że podczas pierwszego roku 40% wykorzystania pojazdu to wykorzystanie dla celów działalności, a pozostałe 60% dla celów prywatnych. Mechanizm ustanowiony w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy pozwala na całkowite i bezpośrednie odliczenie naliczonego podatku VAT, tj. w tym przypadku 1750 EUR. Objęcie podatkiem należnym wykorzystania pojazdu dla celów prywatnych będzie obliczone poprzez podzielenie ceny zakupu przez dziesięć (tj. liczbę odpowiadającą okresowi amortyzacji pojazdu) oraz pomnożenie tego rezultatu przez proporcję rocznego wykorzystania dla celów prywatnych, co wynosi: 10 000/10= 1000 x 17,5% x 60%, co daje podatek podlegający zapłacie za pierwszy rok w wysokości 105 EUR. Jeżeli wykorzystanie dla celów prywatnych zmniejsza się w okresie od drugiego do dziesiątego roku do 30%, podatek należny będzie wynosił 52,5 EUR za każdy z tych lat. Podatek VAT, który trzeba będzie zapłacić za prywatne korzystanie z pojazdu przez okres jego użytkowania, wyniesie zatem 105 + 52,5 x 9 = 577,5 EUR. Jeśli odejmiemy tę kwotę od kwoty podatku naliczonego do odliczenia, otrzymamy kwotę odliczenia netto w wysokości 1172,5 EUR. W przypadku, gdyby dokonać podzielenia podatku naliczonego, który należy uiścić za nabyty pojazd w momencie zakupu, podatnik mógłby odliczyć jedynie część odnoszącą się do wykorzystania do celów zawodowych, tzn. 40% należnego podatku VAT, czyli 700 EUR. Jeżeli wykorzystanie do celów zawodowych wzrasta aż do poziomu 70% (w tej samej proporcji zmniejszyło się w poprzednim przykładzie wykorzystanie do celów prywatnych) w okresie od drugiego do dziesiątego roku, wykorzystanie całkowite dla celów zawodowych w ciągu okresu użytkowania pojazdu będzie wynosić średnio 67% (co odpowiada odliczeniu netto podatku VAT w wysokości 1172,5 EUR), ale odliczenie na początku będzie mniejsze od tego wykorzystania. Możliwe będzie jednak dokonanie korekty podatku VAT w celu odzwierciedlenia rzeczywistego wykorzystania dobra. Stwierdzić zatem należy, że zastosowanie metody ustanowionej w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy daje podatnikowi korzyść w postaci poprawy płynności, ponieważ może on całkowicie i bezpośrednio odliczyć naliczony podatek VAT, podczas gdy zapłata podatku należnego będzie rozłożona w czasie na cały okres użytkowania pojazdu.

to rząd Zjednoczonego Królestwa na rozprawie, że to właśnie ze względu na tę korzyść VNLTO usiłuje przekonać sądy krajowe do zastosowania wobec niego art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

29. Do drugiej kategorii przepisów regulujących wykorzystanie mieszane należy art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy. Zgodnie z akapitem pierwszym tego przepisu, w odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika zarówno w przypadku transakcji, dla których podatek podlega odliczeniu (to znaczy tych, które są wykorzystywane w celu dokonania czynności opodatkowanych), jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu (to znaczy czynności zwolnionych od podatku), odliczenie dotyczy tylko takiej części podatku VAT, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji [18].

30. Tak jak Trybunał sprecyzował niedawno w ww. wyroku w sprawie Securenta, do którego nawiązywano wielokrotnie na rozprawie, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy dotyczy podatku VAT naliczonego od wydatków związanych wyłącznie z działalnością gospodarczą, wprowadzając rozróżnienie w jej ramach pomiędzy działalnością opodatkowaną uprawniającą do odliczenia a działalnością zwolnioną z podatku, która nie rodzi takiego uprawnienia. Szósta dyrektywa nie ustanawia jednak żadnego mechanizmu pozwalającego na dokonanie podziału kwot podatku naliczonego związanego jednocześnie z działalnością gospodarczą podatnika i z jego działalnością niemającą charakteru gospodarczego. O ile ustanowienie takich zasad dotyczących podziału należy do państw członkowskich, Trybunał zastrzegł, że ze względu na cel i strukturę szóstej dyrektywy, państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia, tzn. państwa członkowskie powinny dołożyć starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności [19].

31. Należy przypomnieć, iż w niniejszej sprawie z informacji przekazanych przez sąd krajowy wynika, że VNLTO prowadzi zarówno działalność gospodarczą, która jest objęta zakresem zastosowania szóstej dyrektywy, jak i działalność niemającą charakteru gospodarczego, mianowicie obronę ogólnych interesów swych członków, która to działalność pozostaje poza zakresem zastosowania tej dyrektywy. Zgodnie z wyjaśnieniami sądu krajowego VNLTO nabyło dobra inwestycyjne, przy czym nie jest możliwe określenie tej części podatku VAT odliczonego przez

18 — Na mocy art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy proporcja jest ustalana, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

19 — Punkty 33, 35 i 37 tego wyroku.

VNLTO, która odnosi się do nabycia tych dóbr inwestycyjnych, chyba że sprawa zostałaby przekazana do ponownego rozpatrzenia przez sąd. Z postanowienia odsyłającego wynika również, że nabycie tych dóbr zostało zaksięgowane jako koszty ogólne VNLTO, przez co, w konsekwencji, nie zostało ono przypisane wyłącznie do działalności gospodarczej VNLTO objętej podatkiem należnym. Sąd krajowy uważa, że VNLTO mogłoby jednak skorzystać z przepisu art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy, a tym samym miałoby prawo do odliczenia całości naliczonego podatku VAT uiszczonego w cenie nabytych dóbr inwestycyjnych, ponieważ prowadzenie przez stowarzyszenie działalności niemającej charakteru gospodarczego zdaje się być, zdaniem sądu krajowego, objęte zakresem pojęcia „celów innych niż związane z działalnością", użytym w tym artykule. Sąd krajowy opiera tę interpretację na orzecznictwie Trybunału, w szczególności na ww. wyroku w sprawie Charles i Charles-Tijmens.

32. W przedłożonych uwagach na piśmie rządy niderlandzki i portugalski stanowczo sprzeciwiły się założeniom, na których oparte są pytania prejudycjalne. Rząd niderlandzki powtórzył swój sprzeciw podczas rozprawy, a jego stanowisko zostało poparte przez pełnomocnika rządu Zjednoczonego Królestwa. Rządy te, nie podważając ostatecznie możliwości zastosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) nie tylko wobec podatników będących osobami fizycznymi, ale również wobec podatników będących osobami prawnymi [20], uważają jednak, że odliczenie naliczonego podatku VAT jest wyłączone w zakresie, w jakim dobra inwestycyjne zostały wykorzystane do prowadzenia działalności niemającej charakteru gospodarczego, w tym zaś przypadku do działalności związanej z obroną ogólnych interesów członków stowarzyszenia. Rządy niderlandzki i portugalski dodają, że dobra nabyte przez osobę prawną będącą podatnikiem podatku VAT, które od chwili ich nabycia są wykorzystywane do celów statutowych tej osoby prawnej, nie mogą być traktowane jako dobra wykorzystywane do celów prywatnych lub celów innych niż związane z działalnością.

33. W tym zakresie należy zauważyć, że z ww. wyroku w sprawie Securenta — dotyczącego przypadku spółki, która prowadząc jednocześnie działalność gospodarczą, objętą podatkiem VAT i działalność niemającą charakteru gospodarczego i nienależącą do zakresu zastosowania tego podatku, domagała się prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT obciążającego wydatki, które nie były związane z określoną działalnością objętą

20 — Należy przypomnieć, że, po pierwsze, art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera szeroką definicję podatnika i że, po drugie, w jej art. 6 ust. 2 akapit pierwszy jest mowa o korzystaniu z towarów lub usług na potrzeby pracowników podatnika, a oba te elementy przemawiają za tezą, zgodnie z którą ten ostatni artykuł ma zastosowanie również do podatników będących osobami prawnymi, w przeciwieństwie do twierdzeń przedstawionych przez rząd niderlandzki w jego uwagach na piśmie, które słusznie sprostowano podczas rozprawy, w odpowiedzi na pytania przedstawione przez Trybunał. Wreszcie zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się temu, aby przedsiębiorcy, którzy wykonują te same czynności byli traktowani w odmienny sposób w zakresie pobierania podatku VAT: zob. podobnie, analogicznie, wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 20.

podatkiem należnym — wynika, że „podatek [VAT] naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania szóstej dyrektywy” [21].

34. W konsekwencji, odliczenie naliczonego podatku VAT jest dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim wydatki te można przyporządkować działalności gospodarczej podatnika opodatkowanej podatkiem należnym [22].

35. W niniejszej sprawie sąd odsyłający zdaje się jednak interpretować art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy jako przepis wprowadzający możliwość odstępstwa od ogólnej zasady, którą przypomniano powyżej. Sąd zrównuje w ten sposób wykorzystywanie przez podatnika dóbr inwestycyjnych częściowo do celów związanych z wykonywaniem działalności niemającej charakteru gospodarczego z wykorzystywaniem przez tego samego podatnika dóbr inwestycyjnych należących do aktywów jego przedsiębiorstwa do „celów innych niż związane z jego działalnością”, w rozumieniu art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

36. Taki rodzaj rozumowania moim zdaniem zasługuje jedynie na częściowe poparcie.

37. Prawdą jest, że art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy zrównujący ze świadczeniami odpłatnymi, a zatem należącymi do zakresu zastosowania tej dyrektywy, czynności, które co do zasady nie powinny być opodatkowane podatkiem VAT, jest przepisem mającym charakter odstępstwa w strukturze szóstej dyrektywy. I tak, dokonując wykładni wyrażenia „korzystanie z towarów”, znajdującego się w art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy, Trybunał sprecyzował, iż „korzystanie z towaru dla celów prywatnych […] podlega opodatkowaniu w drodze wyjątku”, i wywiódł z tego, że pojęcie „korzystanie z towaru” powinno podlegać wykładni zawężającej, odnoszącej się jedynie do korzystania z towaru jako takiego [23].

38. W związku z tym, art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy nie może być traktowany jako ustanawiający ogólną zasadę, zgodnie z którą czynności, które nie są objęte zakresem zastosowania podatku VAT, uznaje się za należące do jego zakresu zastosowania. Jak słusznie zauważył rząd Zjednoczonego Królestwa na rozprawie, interpretowanie art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy jako przepisu ustanawiającego podobną zasadę ogólną pozbawiłoby całkowicie sensu art. 2 ust. 1 tejże dyrektywy.

21 — Punkt 30.
22 — Ibidem, pkt 31.
23 — Wyrok z dnia 25 maja 1993 r. w sprawach C-193/91 Mohsche, Rec. s. I-2615, pkt 13 i 14, a także ww. wyrok w sprawie Ekler, pkt 34.

39. W tym miejscu należy zastanowić się, jakie sytuacje są objęte zakresem zastosowania art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

40. Co do zasady zastosowanie tego przepisu uzależnione jest od spełnienia trzech warunków kumulatywnych.

41. Po pierwsze, towar musi być zakupiony przez podatnika działającego w takim charakterze, który włącza ten towar do aktywów swego przedsiębiorstwa. Warunek ten oznacza, że podatnik, który dokonuje pewnej czynności dla celów prywatnych, nie działa jako podatnik w rozumieniu szóstej dyrektywy [24]. Warunek ten oznacza również, że pomimo korzystania z dobra inwestycyjnego jednocześnie dla celów prywatnych i dla celów zawodowych całkowite włączenie towaru do majątku prywatnego podatnika uniemożliwia dokonanie odliczenia podatku VAT zapłaconego w cenie tego towaru [25].

42. Pomimo że analiza postanowienia odsyłającego nie pozwala na rozwianie wątpliwości co do tego, czy dobra inwestycyjne, o których w nim mowa, były zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, tzn. przeznaczone dla potrzeb działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, to sąd krajowy, który jako jedyny ma właściwość do dokonania oceny okoliczności faktycznych, zdaje się jednak uważać, że w zawisłej przed nim sprawie warunek ten jest spełniony, co należy zatem uznać za ustalone dla celów prowadzonej tutaj analizy [26].

43. Po drugie, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy wymaga, aby podatek VAT od zakupionego towaru podlegał całkowitemu lub częściowemu odliczeniu. Warunek ten, analizowany również w świetle art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, oznacza w szczególności, że podatnik, nawet działający w takim charakterze, który nabywa towar na potrzeby działalności zwolnionej z podatku VAT na mocy szóstej dyrektywy, nie będzie mógł powołać się na przepis art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, nawet jeśli korzysta z tego towaru również częściowo dla potrzeb prywatnych.

44. Po trzecie, dobra należące do przedsiębiorstwa powinny być wykorzystywane do prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, „bardziej ogólnie […] na cele inne niż związane z jego działalnością”.

24 — Zobacz wyroki: z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775, pkt 17 i 18, a także z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 24.

25 — Wyrok w sprawie Bakcsi, pkt 27.

26 — W istocie, jeżeli dobra inwestycyjne byłyby traktowane tylko jako częściowo włączone do aktywów przedsiębiorstwa, pytania prejudycjalne nie miałyby racji bytu, ponieważ, zgodnie z orzecznictwem, przedsiębiorca występowałby w charakterze podatnika tylko w zakresie odpowiadającym zawodowemu wykorzystaniu tego dobra (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie HE, pkt 46 i 47). Odliczenie naliczonego podatku VAT zapłaconego przy nabyciu dobra inwestycyjnego byłoby zatem możliwe tylko w zakresie, w jakim dobro to byłoby wykorzystywane do celów zawodowych.

45. Lektura art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy prowadzi do wniosku, że wyrażenie „cele inne niż związane z jego działalnością" poprzedzone wyrażeniem „bardziej ogólnie" zdaje się rozszerzać zakres dwóch wcześniej wymienionych przypadków, do których ma zastosowanie ten przepis, tzn. w odniesieniu do lit. a) tego przepisu, gdy dobra należące do przedsiębiorstwa są wykorzystywane do „prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników".

46. W tym zakresie, uzasadnione wydaje się uznanie, że ze względu na cele i strukturę szóstej dyrektywy, pojęcie „działalności" zawarte w art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy ma zawartość materialną, tzn. odnosi się do działalności gospodarczej podatnika. I tak moim zdaniem wystarczy zauważyć, iż zastosowanie art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy jest wyłączone w przypadku, kiedy podatnik korzysta z aktywów swego przedsiębiorstwa jednocześnie do celów czynności opodatkowanych i czynności zwolnionych z podatku w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Mimo iż jest to przypadek wykorzystania mieszanego tego samego dobra, sytuacja ta należy jednak do zakresu zastosowania art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, który stanowi, że odliczenie podatku naliczonego może nastąpić jedynie w części proporcjonalnej do kwot przypadających na czynności opodatkowane. Pojęcie celów innych niż związane z działalnością może zatem tym bardziej obejmować tylko cele niezwiązane z działalnością gospodarczą podatnika.

47. Następnie powstaje pytanie, czy stwierdzenie to powinno prowadzić do uznania, że art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy ma zastosowanie do wykorzystania dóbr należących do przedsiębiorstwa dla celów wszelkiej działalności podatnika niemającej charakteru gospodarczego, poza przypadkami wykorzystania dla celów prywatnych.

48. Moim zdaniem orzecznictwo każe udzielić na to pytanie odpowiedzi negatywnej.

49. Po pierwsze, Trybunał zdaje się w żaden sposób nie podkreślać w swoim orzecznictwie wykorzystania towarów „do celów innych niż związane z działalnością" jako przypadku wykorzystania innego niż dla celów prywatnych. I tak, Trybunał orzekł, że z *„systemu* szóstej dyrektywy wynika, że art. 6 ust. 2 lit. a) [tej dyrektywy] zmierza do zapobieżenia sytuacji, w której dobra należące do przedsiębiorstwa wykorzystywane na prywatne potrzeby będą nieobjęte podatkiem" [27].

50. Po drugie, należy przypomnieć, że w ww. wyroku w sprawie Securenta Trybunał podniósł, że przepisy szóstej dyrektywy nie obejmują zasad, których przedmiotem są

27 — Zobacz wyroki: z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 Kühne, Rec. 1925, pkt 8; ww. w sprawie Mohsche, pkt 8; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 25; z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. s. I-8785, pkt 56 i ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 31 (podkreślenie moje). Zobacz także pkt 42 opinii rzecznika generalnego E. Sharpston, przedstawionej w dniu 23 października 2008 r. w ww. sprawie Danfoss i AstraZeneca. Zobacz również, w odnieiseniu do art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. b) szóstej dyrektywy, ww. wyrok w sprawie Fillibeck, pkt 25.

metody lub kryteria, które państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot podatku naliczonego, według których odpowiednie wydatki mają związek z działalnością gospodarczą lub działalnością niemającą charakteru gospodarczego [28]. Trybunał zauważył jednak, że państwa członkowskie zobowiązane są do przestrzegania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, i powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia [29]. Wydaje się zatem mało prawdopodobne, aby Trybunał — jeżeli rzeczywiście uważa, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy pozwala zrównać ze świadczeniem odpłatnym wykorzystywanie dóbr inwestycyjnych należących do przedsiębiorstwa do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, przez co przyznaje podatnikowi prawo do odliczenia całości podatku VAT naliczonego w cenie nabycia tego dobra — po pierwsze, uznał kompetencję państw członkowskich do określania zasad dotyczących podziału kwot podatku naliczonego stanowiącego część wydatków związanych jednocześnie z działalnością gospodarczą i działalnością niemającą charakteru gospodarczego i, po drugie, *wymagał* od tych państw członkowskich, aby zapewniły, że odliczenie podatku VAT będzie proporcjonalne do kwot odnoszących się jedynie do czynności dających prawo do odliczenia.

51. Jeżeli Trybunał rozumiałby art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy jako ogólne odstępstwo od postanowień art. 17 szóstej dyrektywy, to ocena, której dokonał w ww. wyroku w sprawie Securenta, obejmowałaby przynajmniej więcej aspektów lub byłaby uzupełniona pewnymi rozważaniami dotyczącymi art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem nic nie stało bowiem na przeszkodzie dokonaniu wykładni tego przepisu, nawet jeśli nie był on wyraźnie ujęty w pytaniach prejudycjalnych postawionych w sprawie Securenta [30].

52. Powyższe rozważania prowadzą mnie, po trzecie, do podzielenia opinii rzecznika generalnego E. Sharpston wyrażonej w ww. sprawie Danfoss i Astra Zeneca, zgodnie z którą art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie przypadków korzystania z towarów, które są całkowicie niezwiązane z prowadzeniem opodatkowanej działalności przedsiębiorstwa [31], to znaczy które nie służą ani bezpośrednio, ani pośrednio interesom przedsiębiorstwa.

53. Tymczasem wykorzystywanie towarów dla celów działalności podatnika niemającej charakteru gospodarczego równoczesne z ich wykorzystaniem dla celów jego opodatkowanej działalności gospodarczej może

28 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Securenta, pkt 33.
29 — Ibidem, pkt 36 i 37.
30 — Zgodnie z orzecznictwem Trybunał powinien dostarczyć sądowi krajowemu wskazówek w zakresie wykładni przepisów prawa wspólnotowego, które mogą być przydatne do rozstrzygnięcia sprawy, która się przed nim toczy, bez względu na to, czy sąd krajowy powołał te przepisy w swoich pytaniach; zob. w zakresie zastosowania szóstej dyrektywy wyrok z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 25.
31 — Wyżej wymieniona opinia w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 38.

w bardzo wielu przypadkach służyć bezpośrednio lub pośrednio interesom przedsiębiorstwa, w przeciwieństwie, co do zasady, do wykorzystywania tych towarów dla celów prywatnych. Umożliwienie rozszerzenia zakresu zastosowania art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy na przypadki wykorzystania towarów dla potrzeb działalności niemającej charakteru gospodarczego podatnika pociągałoby za sobą również konieczność rozróżnienia w każdym konkretnym przypadku między wykorzystaniem w celach całkowicie innych niż związane z przedsiębiorstwem od wykorzystania dla celów tego przedsiębiorstwa. Wiązałoby się to ze zwiększeniem zawiłości wspólnego systemu podatku VAT, co, w moim mniemaniu, nie odpowiada ogólnej idei szóstej dyrektywy [32].

54. Uważam zatem, że wykorzystanie do „celów innych niż związane z działalnością", o którym mowa w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, nie może obejmować wszystkich przypadków korzystania dla potrzeb działalności podatnika niemającej charakteru gospodarczego [33].

55. Ocena ta nie narusza pełnej skuteczności pojęcia „cele inne niż związane z działalnością" w zakresie, w jakim pojęcie to może zostać zastosowane do wszystkich przypadków wykorzystania dla celów prywatnych przez osoby będące osobami trzecimi wobec podatnika lub przez jego pracowników. Jak zauważył rząd portugalski w przedłożonych uwagach na piśmie, stałoby się tak na przykład, gdyby VNLTO wykorzystało dobra inwestycyjne jednocześnie dla celów swojej działalności opodatkowanej i dla celów prywatnych jednego ze swych członków lub osoby nimi kierującej. Jednakże, jak już wyjaśniłem, nie wydaje się, aby VNLTO chciało skorzystać z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy z tego właśnie powodu.

56. Uważam zatem, że wykładnia art. 6 ust. 2 akapit pierwszy i art. 17 szóstej dyrektywy, na której sąd krajowy oparł założenia postawionych przezeń pytań prejudycjalnych, jest błędna. Tym samym uważam, że pytania te są nieistotne dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.

57. W konsekwencji proponuję Trybunałowi w pierwszej kolejności, aby w odpowiedzi na postanowienie odsyłające stwierdził, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie ma zastosowania do przypadku wykorzystania dóbr inwestycyjnych zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa dla potrzeb działalności podatnika niemającej charakteru gospodarczego.

58. Jedynie jeżeli Trybunał miałby nie podzielić powyższej oceny, wówczas należałoby zbadać specyficzne aspekty pojawiające się w kontekście pierwszego pytania prejudycjalnego, a następnie, jeżeli zajdzie taka potrzeba, na te, które pojawiają się w kontekście pytania drugiego. Analiza tych pytań, której dokonam w poniższych rozważaniach, ma zatem jedynie charakter uzupełniający.

32 — Zobacz analogicznie wyrok z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan, Rec. s. I-2553, pkt 28, w kontekście, w którym Trybunał odrzucił kryterium pozwalające na identyfikację istnienia stałego przedsiębiorstwa, które nie mogło zostać uznane za „pewne, proste i praktyczne, odpowiadające idei szóstej dyrektywy".

33 — Zobacz podobnie także pkt 59 opinii w ww. sprawie Charles i Charles-Tijmens.

B — *W przedmiocie specyficznych aspektów pojawiających się w kontekście pierwszego pytania prejudycjalnego*

59. Jak już zauważyłem, sąd krajowy pyta, czy podatnik może, na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 szóstej dyrektywy, zaliczyć do aktywów swego przedsiębiorstwa dobra inne niż dobra inwestycyjne oraz usługi wykorzystywane zarówno dla potrzeb swojego przedsiębiorstwa oraz do celów innych niż związane z jego przedsiębiorstwem, w ten sposób, iż przysługiwać mu będzie prawo do całkowitego i bezpośredniego odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu tych dóbr i usług.

60. Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem, w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych zainteresowany ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych [34].

61. Jak już miałem okazję zauważyć, jeżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu lub skonstruowaniu tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu [35].

62. Jednakże jeżeli korzystanie dla potrzeb prywatnych przez podatnika lub jego pracowników lub do celów innych niż związane z jego działalnością ma być zrównane z czynnością opodatkowaną na mocy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy, to podatnik, który zdecydował się zaliczyć całość dobra inwestycyjnego do aktywów swojego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje to dobro w części do celów prywatnych, ma obowiązek zapłaty podatku VAT od sumy wydatków związanych z tymże wykorzystaniem, który to obowiązek odpowiada prawu do odliczenia podatku VAT naliczonego od całości wydatków związanych z nabyciem lub skonstruowaniem tego dobra inwestycyjnego [36].

63. Poczyniwszy powyższe uwagi, należy jednak odpowiedzieć na pytanie, czy fakt, że powyższe orzecznictwo Trybunału wypracowane zostało w kontekście mieszanego wykorzystania dóbr inwestycyjnych, jest czymś zupełnie przypadkowym, czy też, przeciwnie, ma to swoje własne uzasadnienie zawarte w treści art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

34 — Zobacz w szczególności ww. wyroki w sprawach HE, pkt 46 i Charles i Charles-Tijmens, pkt 23, a także w sprawie Wollny, pkt 21.

35 — Wyżej wymienione wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24; w sprawie Wollny, pkt 22.

36 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 23 i 24 i przytoczone tam orzecznictwo.

64. Przede wszystkim, na pierwszy rzut oka artykuł ten nie ogranicza się do korzystania z dóbr inwestycyjnych, ale dotyczy raczej „korzystania z towarów".

65. Po drugie, należy zauważyć, że w orzecznictwie dotyczącym wykładni art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy Trybunał nigdy nie zdefiniował pojęcia „dobra inwestycyjnego", które często stosował.

66. W wyroku w sprawie Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], który dotyczył wykładni art. 17 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych — struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [38], Trybunał uznał, uwzględniając zarówno *zwykłe znaczenie pojęcia*, jak i jego funkcję w kontekście dyrektywy 67/228, że „dobra inwestycyjne" oznaczają dobra, które wykorzystywane dla celów działalności gospodarczej wyróżniają się trwałym charakterem i wartością, które sprawiają, że wydatki związane z ich nabyciem z reguły nie są zaksięgowywane jako koszty bieżące, ale podlegają amortyzacji na przestrzeni kilku lat obrotowych [39].

67. Zasadnicze elementy tej definicji, a mianowicie trwały charakter dóbr oraz amortyzacja kosztów związanych z ich nabyciem, zostały przejęte przez Trybunał w ramach wykładni art. 20 szóstej dyrektywy, dotyczącej w szczególności okresu, w którym dokonywana jest korekta odliczeń dotycząca dóbr inwestycyjnych [40], pomimo iż przepis ten przyznaje państwom członkowskim swobodę sformułowania definicji pojęcia dóbr inwestycyjnych [41].

68. Nawet jeśli materialne zakresy zastosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i art. 20 tej dyrektywy nie pokrywają się [42], to mają one jednak, jak zauważył Trybunał, ten sam cel [43], co w moim mniemaniu może uzasadnić stwierdzenie, zgodnie z którym zasadnicze elementy definicji pojęcia „dóbr inwestycyjnych" w rozumieniu art. 20 tej dyrektywy, tzn. trwały charakter dóbr oraz amortyzacja wynikająca z kosztów związanych z ich nabyciem — elementy, które zresztą zawierają się w potocznej definicji tego pojęcia — zachowują swoją rolę w zakresie, w jakim Trybunał używał tego pojęcia w orzecznictwie dotyczącym wykładni art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

37 — Wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76, Rec. s. 113.
38 — Dz.U. 1967, 71, s. 1303.
39 — Zobacz pkt 12 tego wyroku.
40 — Wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-63/04 Centralan Property, Zb.Orz. s. I-11087, pkt 55.
41 — Zobacz art. 20 ust. 4 szóstej dyrektywy. Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 6 marca 2008 r. w sprawie C-98/07 Nordania Finans i BG Factoring, Zb.Orz. s. I-1281, pkt 32.
42 — Zobacz w tym względzie ww. wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 30 i 34.
43 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Wollny, pkt 35–37.

69. Tymczasem, jak wynika — co prawda pośrednio, ale w sposób nieunikniony — z orzecznictwa powołanego w art. 62 niniejszej opinii, na podstawie art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy podatek VAT odnoszący się do korzystania z nabytych towarów dla celów prywatnych pobierany jest sukcesywnie w miarę konsumowania towaru, od którego odliczono naliczony podatek VAT. Okoliczność, że korzystanie przez podatnika z dobra należącego do przedsiębiorstwa dla swych potrzeb prywatnych jest zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, tzn. z czynnością rozciągniętą w czasie, prowadzi bowiem logicznie do stwierdzenia, że pobranie podatku VAT od kosztów, których poniesienie jest konieczne dla umożliwienia świadczenia (fikcyjnego) tych usług, powinno być rozłożone w czasie [44]. W przypadku ewentualnych zmian dobra przeznaczonego przez podatnika dla jego potrzeb prywatnych, korekta podatku VAT do zapłacenia przez podatnika w odniesieniu do kwot wydatków poczynionych w celu wykorzystania tego dobra będzie, w pewnym sensie, automatyczna [45], ponieważ będzie się ona zmieniać właśnie w zależności od rzeczywistego wykorzystania dobra do celów prywatnych [46] podczas całego okresu użytkowania, lub nawet w okresie krótszym, podobnym do tego, o którym mowa w art. 20 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy, jak zdaje się to dopuszczać Trybunał [47].

70. A zatem, jak to podniosły co do istoty rządy niderlandzki, portugalski i rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja, odwołując się w szczególności do pkt 88 opinii rzecznika generalnego F. Jacobsa przedstawionej w ww. sprawie Charles i Charles-Tijmens, mechanizm ustanowiony przez art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy ma sens jedynie wówczas, gdy konsumpcja dobra jest rozciągnięta w czasie, tzn. wówczas, gdy dotyczy ona dóbr inwestycyjnych, a nie innych towarów, które co do zasady przeznaczone są do natychmiastowej konsumpcji.

71. W stosunku do towarów innych niż dobra inwestycyjne rozwiązania należy szukać, w moim przekonaniu, w przepisie art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, co oznacza, że podatnik musi dokonać podziału w zależności od wykorzystania towarów do celów zawodowych lub do innych celów i dokonać odliczenia takiej kwoty podatku VAT, która odzwierciedla rzeczywiste wykorzystanie tych towarów dla potrzeb przedsiębiorstwa w momencie, gdy podatek VAT staje się wymagalny.

72. Podobnie będzie, moim zdaniem, w przypadku towarów, które tracąc swój odrębny charakter, zostają włączone do dóbr inwestycyjnych po ich nabyciu i charakteryzują się zachowywaniem swej wartości [48]. Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy

44 — Zobacz podobnie pkt 70 opinii rzecznika generalnego P. Légera w ww. sprawie Wollny.

45 — Zobacz podobnie pkt 61 ww. opinii w sprawie Charles i Charles-Tijmens.

46 — Zobacz w tym względzie ww. wyrok w sprawie Ekler, pkt 36 i 37.

47 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Wollny, pkt 37 i 53.

48 — Zobacz analogicznie wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. s. I-4049, pkt 67, w zakresie dotyczącym wykładni art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, który zrównuje z odpłatną dostawą towarów przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na cele prywatne lub, bardziej ogólnie, na cele inne niż związane z jego działalnością, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu.

odnosi się bowiem tylko do korzystania z samego nabytego towaru, w chwili gdy towar ten dał prawo do odliczenia, nie zaś do kosztów związanych z jego eksploatację i utrzymaniem [49].

73. W odniesieniu do towarów, które włączono do dóbr inwestycyjnych po ich nabyciu, a które podwyższają jego wartość, poza faktem, że w art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy jest mowa tylko o dobrach inwestycyjnych, w chwili gdy są one nabywane, wydaje mi się, iż lepszym rozwiązaniem z punktu widzenia prostoty wspólnego systemu podatku VAT jest, aby naliczony podatek VAT związany z nabyciem takich dóbr podlegał podziałowi zgodnie z zasadami określonymi w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy. Jak bowiem zauważył rząd Zjednoczonego Królestwa w swoich uwagach na piśmie, ze względu na różnice związane z datą nabycia tych dóbr oraz ich okresu użytkowania, zastosowanie art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy zmuszałoby podatnika do dokonywania, każdego roku, obliczenia należnego podatku VAT w odniesieniu do każdego towaru włączonego do dobra inwestycyjnego, co wydaje się być zadaniem wyjątkowo skomplikowanym [50].

74. Jeżeli chodzi o usługi, sąd krajowy jest zdania, że rozszerzenie systemu mającego zastosowanie do wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych mogłoby ewentualnie objąć usługi, które podlegają amortyzacji (tzn. na „usługi inwestycyjne"), ponieważ, z punktu widzenia zarządzania przedsiębiorstwem, usługi te nie różnią się od dóbr inwestycyjnych. Komisja podziela to stanowisko, powołując się na powody związane z poszanowaniem zasady równego traktowania [51], a do oceny tej przyłączył się również na rozprawie rząd Zjednoczonego Królestwa. Z drugiej strony rządy niderlandzki, niemiecki i portugalski odrzucają rozszerzenie zaproponowane przez sąd krajowy. Rządy te powołują się w szczególności na treść art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Rządy niderlandzki i niemiecki zdają się jednak przyjmować, że usługi włączone do dobra inwestycyjnego po jego nabyciu mogłyby jednak zostać objęte zakresem zastosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

75. Z góry uznaję, że to ostatnie stwierdzenie powinno zostać odrzucone z tych samych

49 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Kühne, pkt 13.

50 — Zgodnie z metodą opisaną w przypisie 17 niniejszej opinii. Rząd Zjednoczonego Królestwa przytacza przykład żaglowca (dobro inwestycyjne) nabytego w roku 2000, przeznaczonego przede wszystkim na wynajem, ale również wykorzystywanego przez 20% roku do celów prywatnych, w którym podatnik odnawia maszt w 2001 r. (jego okres użytkowania wynosi, w założeniu 15 lat, tzn. upływa w 2016 r.), odnawia mostek w 2002 r. (jego okres użytkowania wynosi, w założeniu 10 lat, tzn. upływa w 2012 r.), następnie odnawia kotwicę w 2003 r. (jej okres użytkowania wynosi, w założeniu 8 lat, tzn. upływa w 2011 r.) itd. W takiej sytuacji podatnik powinien każdego roku podzielić koszt netto każdego z tych towarów przez ich szacowany okres użytkowania oraz pomnożyć otrzymaną liczbę przez właściwą krajową stawkę podatku VAT i przez proporcję wykorzystania prywatnego w ciągu danego roku.

51 — W swoich uwagach Komisja porównuje nabycie przez danego przedsiębiorcę na własność pojazdów wykorzystywanych również do celów prywatnych podatnika, który mógłby w tej sytuacji skorzystać z przepisów art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy z nabyciem przez tego samego przedsiębiorcę, w drodze leasingu, pojazdów, które byłyby również wykorzystywane do celów prywatnych podatnika.

powodów, które zostały przedstawione powyżej w pkt 72 i 73 w odniesieniu do towarów włączonych do dóbr inwestycyjnych po nabyciu dobra inwestycyjnego [52].

76. W odniesieniu do rozszerzenia systemu wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych, należy najpierw zauważyć, że żaden przepis szóstej dyrektywy nie reguluje wykorzystania na potrzeby prywatne podatnika usług inwestycyjnych zaliczonych do aktywów jego przedsiębiorstwa. Jak już bowiem pokreśliłem wcześniej, po pierwsze, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy odnosi się wyłącznie do towarów. Po drugie zaś, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy zrównuje jedynie z odpłatnym świadczeniem usług, nieodpłatne świadczenie usług *przez podatnika* sobie samemu lub jego pracownikom, nie zaś świadczenie usług *przez osoby trzecie* [53].

77. Wyłączenie korzystania z usług z zakresu zastosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy oraz jednoczesne ograniczenie zakresu zastosowania akapitu pierwszego lit. b) tego samego przepisu do usług świadczonych przez podatnika może być interpretowane na dwa, nieco różne od siebie sposoby.

78. Z jednej strony można zasugerować, że prawodawca wspólnotowy uznał, że korzystanie do celów prywatnych z usług świadczonych na rzecz podatnika przez osoby trzecie powinno podlegać rozdzieleniu pomiędzy wykorzystanie dla celów zawodowych i wykorzystanie dla celów prywatnych kwot naliczonego podatku VAT związanego z nabyciem usług inwestycyjnych, nie zaś późniejszemu objęciu podatkiem należnym prywatnego korzystania z usług, które odpowiada prawu do całkowitego i bezpośredniego odliczenia naliczonego podatku VAT, zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

79. W takim przypadku, prywatne korzystanie z usług inwestycyjnych nie byłoby zrównane z odpłatnym świadczeniem usług i tym samym nie byłoby objęte zakresem zastosowania szóstej dyrektywy, w tym reguł zawartych w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy, który, jak zauważył Trybunał, dotyczy jedynie podzielenia naliczonego podatku VAT obcią-

52 — Zobacz także ww. wyrok w sprawie Mohsche, pkt 14. Nie dotyczy to zatem usług wykorzystywanych w celu nabycia lub skonstruowania dobra inwestycyjnego, takiego jak nieruchomość, które są wcześniejsze lub jednoczesne z tym nabyciem: zob. w tym względzie ww. wyroki: z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, pkt 43; Wollny, pkt 24, zgodnie z którymi „[…] podatnik, który zdecydował się zaliczyć cały budynek do aktywów swojego przedsiębiorstwa i który wykorzystuje ten budynek w części do celów prywatnych, ma prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od całości *wydatków związanych z budową* rzeczonego budynku oraz związany z tym obowiązek zapłaty podatku VAT od sumy wydatków związanych z tymże wykorzystaniem" (podkreślenie moje). Zobacz także ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 27 i 50.

53 — Zobacz w tym względzie ww. wyroki: w sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 23; Danfoss i AstraZeneca, pkt 48, według których „[…] art. 6 ust. 2 lit. b) szóstej dyrektywy nie pozwala na to, aby podatnik lub jego pracownicy uzyskiwali *od podatnika* wolne od podatku usługi, przy których nabyciu osoba prywatna musiałaby uiścić podatek VAT" (podkreślenie moje). Zobacz również pkt 22 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w ww. sprawie Mohsche.

żającego wydatki związane wyłącznie z działalnością gospodarczą [54]. W tym kontekście pojawia się jednak pytanie dotyczące korekty podatku VAT odliczonego na początku, w sytuacji gdy w trakcie okresu amortyzacji usługi inwestycyjnej dokonywane są modyfikacje tej części usług, która wykorzystywana jest do celów zawodowych (a zatem, odpowiednio i ta wykorzystywana dla celów prywatnych), ponieważ art. 20 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy dotyczy korekty odliczenia jedynie w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych.

80. W konsekwencji i po drugie, można by zatem sądzić, że w braku przepisów wspólnotowych dotyczących wykorzystania mieszanego usług inwestycyjnych, ustawodawca wspólnotowy pozostawił państwom członkowskim wybór pomiędzy drogą polegająca na podzieleniu naliczonego podatku VAT pomiędzy wykorzystaniem usług inwestycyjnych dla celów zawodowych i dla celów prywatnych, w którym to przypadku tylko część przypadająca na korzystanie dla celów związanych z działalnością mogłaby ulegać odliczeniu, albo drogą polegającą na zrównaniu korzystania z usług dla celów prywatnych z odpłatnym korzystaniem usług, w taki sposób, iż rozliczenie podatku VAT należnego jest rozłożone zarówno w odniesieniu do wydatków związanych z wykorzystaniem usług inwestycyjnych dla celów zawodowych, jak i dla celów prywatnych.

81. W takim przypadku wydaje się jasne, że wykonując swoje kompetencje, państwa członkowskie muszą jednak uwzględnić cele i strukturę szóstej dyrektywy, w szczególności zaś przestrzegać zasady neutralności podatkowej, na której oparty jest wspólny system podatku VAT [55].

82. Niezależnie od ogólnego pytania o to, czy państwo członkowskie jest uprawnione do rozciągnięcia systemu mającego zastosowanie do wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych, takiego jaki wynika z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy, na wykorzystanie mieszane usług inwestycyjnych bez wywołania ewentualnych zakłóceń konkurencji i różnic w poziomie obciążeń podatkowych w różnych państwach członkowskich, z akt sprawy nie wynika w żaden sposób, że właśnie takie rozwiązanie zostało przyjęte na gruncie uregulowań obowiązujących w Niderlandach. W tym względzie sąd krajowy odwołuje się jedynie do sytuacji, zgodnie z którą *na mocy prawa wspólnotowego* państwa członkowskie byłyby zobowiązane do rozciągnięcia systemu mającego zastosowanie do wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych, przewidzianego w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, na usługi, w tym na usługi inwestycyjne. Tymczasem, jak już wskazałem, hipoteza ta powinna zostać, moim zdaniem, odrzucona.

83. W każdym razie, wbrew temu, co przedstawiła Komisja w swoich uwagach, nie wydaje mi się, aby odmowa zastosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy do wykorzystania mieszanego usług inwesty-

54 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Securenta, pkt 33.

55 — Zobacz w tym względzie ww. wyrok w sprawie Securenta, pkt 35 i 36.

cyjnych powodowała nałożenie na podatnika obciążenia podatkowego związanego z wykorzystaniem zawodowym, które byłoby niezgodne z zasadą neutralności. W zakresie, w jakim tylko część wykorzystywana do celów prywatnych byłaby traktowana jako czynność nieodpłatna, odliczenie naliczonego podatku VAT przyporządkowanego wykorzystaniu zawodowemu przez podatnika byłoby bowiem w pełnie możliwe.

84. Mając na uwadze ogół poczynionych powyżej spostrzeżeń, jeżeli Trybunał miałby odpowiedzieć na specyficzne aspekty pojawiające się w kontekście pierwszego pytania przedstawionego przez sąd krajowy, proponuję, aby odpowiedź ta brzmiała następująco: art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on zastosowania ani do wykorzystania mieszanego dóbr innych niż dobra inwestycyjne, ani do wykorzystania mieszanego usług.

C — *W przedmiocie specyficznych aspektów pojawiających się w kontekście drugiego pytania*

85. Analizy drugiego pytania przedstawionego przez sąd krajowy należałoby dokonać jedynie na wypadek, gdyby Trybunał nie przychylił się do mojej zasadniczej oceny, ani też do zasugerowanej powyżej uzupełniającej propozycji odpowiedzi na pierwsze pytanie.

86. Jak już podkreśliłem, w ramach tego drugiego pytania sąd krajowy pragnie ustalić przede wszystkim, *przy założeniu, że towary inne niż dobra inwestycyjne oraz usługi mogą skorzystać z mechanizmu ustanowionego w art. 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy*, po pierwsze, w którym okresie powinno nastąpić pobranie podatku należnego, tzn. — jak precyzuje — czy powinno to nastąpić jednokrotnie, czy też powinno być ono rozłożone i nastąpić w kilku okresach, oraz po drugie, jak określić podstawę opodatkowania dla towarów i usług, które nie podlegają amortyzacji.

87. W odniesieniu do tej części pytania, która dotyczy wymagalności podatku VAT, jak to zauważyły w uwagach przedłożonych na piśmie rządy niderlandzki i portugalski, jeżeli świadczenie usług, o którym mowa w art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy, jest zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, zasady dotyczące wymagalności podatku VAT są identyczne. I tak, zgodnie z art. 10 ust. 2 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy, zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług [56]. W przypadku korzystania z dóbr należących do przedsiębiorstwa częściowo do celów prywatnych, podatek VAT

56 — Należy odnotować, że art. 10 ust. 2 zdanie trzecie tej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość ustanowienia, że w niektórych przypadkach świadczenie usług, które ma charakter ciągły w pewnym okresie czasu, jest traktowane jako następujące co najmniej po upływie okresu jednego roku. Możliwość ta, do której odwołał się rząd niderlandzki w swoich uwagach na piśmie w odniesieniu do świadczenia usług, o którym mowa w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, została wprowadzona do szóstej dyrektywy dopiero dyrektywą Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. zmieniającą dyrektywę 77/388 (Dz.U. L 269, s. 44), której przepisy powinny były zostać implementowane najpóźniej do dnia 31 grudnia 2001 r. Artykuł 10 ust. 2 akapit trzeci szóstej dyrektywy nie ma zatem zastosowania rationae temporis do okoliczności faktycznych w sporze przed sądem krajowym, ponieważ dotyczy on, jak już wskazano, roku obrotowego VNLTO odpowiadającego rokowi 2000.

staje się wymagalny w momencie, w którym następuje to wykorzystanie. W odniesieniu do dóbr (i usług), przeznaczonych do natychmiastowej konsumpcji zasadne wydaje się przyjęcie, że podatek VAT będzie rozliczony jednokrotnie, to znaczy w deklaracji podatnika składanej za dany okres rozliczeniowy, przy czym państwom członkowskim przysługuje, na mocy art. 22 ust. 4 szóstej dyrektywy, kompetencja do określenia tego okresu. Jak zauważył w swoich uwagach na piśmie rząd Zjednoczonego Królestwa, podejście takie cechuje się nie tylko prostotą, ale również zapewnia równe traktowanie z konsumentem końcowym, który nie może rozłożyć ciężaru podatku VAT na okres dłuższy niż okres faktycznego korzystania z dobra lub z usługi przeznaczonych do natychmiastowej konsumpcji.

88. W odniesieniu do usług inwestycyjnych, wydaje mi się, że, tak jak wyłożył to rząd Zjednoczonego Królestwa, nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie mogło rozłożyć w czasie płatność podatku należnego na okres amortyzacji danej usługi lub, jak przyjął to Trybunał w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, na okres krótszy, odpowiadający, na przykład, okresowi na dokonanie korekty odliczeń, o którym mowa w art. 20 szóstej dyrektywy [57].

89. Wreszcie, w odniesieniu do tej części pytania, która dotyczy określenia podstawy opodatkowania dla dóbr i usług niepodlegających amortyzacji, należy przypomnieć, że na mocy art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy składa się ona, w odniesieniu do czynności, o których mowa w art. 6 ust. 2 tejże dyrektywy, z sumy wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług. Pojęcie to odnosi się do wydatków, które dotyczą samego dobra [58], ale również do tych, które powstały w momencie nabycia dobra, bez których rozpatrywane wykorzystanie do celów prywatnych nie mogłoby mieć miejsca [59]. Jednakże Trybunał uznał, że szósta dyrektywa nie zawiera niezbędnych wskazówek pozwalających na jednolite i precyzyjne zdefiniowanie zasad określania sumy tych wydatków, zatem należy uznać, że państwom członkowskim przysługuje pewien zakres swobodnego uznania w odniesieniu do tych zasad, pod warunkiem że uwzględnią one cel oraz miejsce tego przepisu w strukturze szóstej dyrektywy [60].

90. W tym kontekście z uwag na piśmie przedstawionych przez rząd niderlandzki wynika zasadniczo, że uregulowania niderlandzkie wiążą określenie wszystkich elementów, które powinny być uwzględnione w obliczeniu podstawy opodatkowania dla świadczenia usług, o którym mowa w art. 6 ust. 2 dyrektywy, z zasadami mającymi zastosowanie do „normalnego" odpłatnego świadczenia usług. Moim zdaniem do sądu krajowego należy zweryfikowanie tego stwierdzenia w kontekście postępowania, które się przed nim toczy, oraz sprawdzenie, w świetle zasad przywołanych w poprzednim punkcie niniejszej opinii, czy zrównanie takie, w zakresie, w jakim dotyczy ono określenia podstawy opodatkowania dla podatku VAT, jest zgodne, w szczególności, z zasadą neutralności podatkowej.

57 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 42 i 48.

58 — Wyżej wymienione wyroki w sprawach: Enkler, pkt 36 i Wollny, pkt 27.

59 — Zobacz podobnie ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 27.

60 — Ibidem, pkt 28.

VI — Wnioski

91. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby odpowiedzieć w następujący sposób na pytanie zadane w odesłaniu prejudycjalnym sformułowanym przez Hoge Raad der Nederlanden:

Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on zastosowania w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego zaliczonego do aktywów przedsiębiorstwa na potrzeby działalności, która nie jest działalnością gospodarczą podatnika i która nie podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.