

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 17 marca 2005 r.<sup>1</sup>

I — Wprowadzenie

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, zwraca się do Trybunału z wnioskiem o wykładnię szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG<sup>2</sup> dotyczącej podatku VAT (zwanego dalej „szóstą dyrektywą”). W postępowaniu przed sądem krajowym należy ocenić opodatkowanie szeregu transakcji dotyczących budynku Harrington Building, który został wzniesiony dla uniwersytetu Central Lancashire Higher Education Corporation (zwanego dalej „uniwersyte-tem”).

2. Ponieważ uniwersytet w przeważającej mierze dokonuje czynności zwolnionych z podatku VAT, mógł odliczyć podatek VAT od kosztów wzniesienia budynku jedynie w bardzo niewielkiej części. Budynek był zatem zbywany i wynajmowany poprzez

wiele etapów pomiędzy uniwersyte-tem a spółkami prawa prywatnego — w tym skarżącą w postępowaniu przed sądem kra-jowym — których jedynym udziałowcem jest bezpośrednio lub pośrednio uniwersytet. Czy transakcje te prowadzą do tego, że podatek jednak podlega odliczeniu, zależy w decydującej mierze od wykładni art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, który reguluje korektę odliczeń w przypadku zbycia dóbr inwestycyjnych w określonym czasie („dostawa” w rozumieniu art. 20 ust. 3 i art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy).

3. W nawiązaniu do trzech postępowań zawisłych obecnie w Trybunale<sup>3</sup> Komisja zaproponowała także w niniejszym postępo-waniu zastosowanie zasady nadużycia prawa.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Szósta dyrektywa 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 (Dz.U. L 145, str. 1).

3 — Sprawy C-255/02 Halifax, C-419/02 BUPA Hospitals i C-223/03 University of Huddersfield.

## II — Ramy prawne

### A — Jednoznaczne przepisy szóstej dyrektywy

4. Zgodnie z art. 2 pkt 1 „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w tym charakterze]” podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

5. Artykuł 4 ust. 3 otwiera państwom członkowskim możliwość uznania za podatnika każdego,

„[...] kto zawiera transakcje związane [dokonuje czynności związanych] z działalnością określoną w ust. 2, w szczególności:

a) dostawy, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją. Państwa członkowskie mogą zdecydować o warunkach zastosowania tego kryterium w odniesieniu do dokonywania zmian w budynkach i gruncie, na którym stoją.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne, niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają odpowiednio pięciu i dwóch lat [...]”.

6. Termin „dostawa towaru” jest zdefiniowany w art. 5 ust. 1 jako „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel”. Zgodnie z art. 5 ust. 3 państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne także następujące prawa:

- a) niektóre udziały w nieruchomościach [określone prawa do nieruchomości];
- b) prawa rzeczowe dające uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości;
- c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom [akcje lub prawa udziałowe], dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie nieruchomości lub jej części [uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części]”.

7. Artykuł 13 zawiera obszerny katalog zwolnień na terytorium kraju:

— Zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. i) z podatku zwolnione jest szkolnictwo wyższe łącznie ze świadczeniem usług związanych z taką działalnością.

— Artykuł 13 część B lit. b) zwalnia najem i dzierżawę nieruchomości z zastrzeżeniem określonych wyjątków, które mogą ustalić państwa członkowskie.

— Artykuł 13 część B lit. g) zwalnia „dostawę budynków lub ich części, wraz z gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a)”.

8. Artykuł 13 część C zezwala państwu członkowskim na przyznanie podatnikom prawa wyboru dotyczącego opodatkowania określonych transakcji, w szczególności najmu i dzierżawy nieruchomości.

9. Prawo do odliczenia jest uregulowane w art. 17, z którego wyciąg brzmi następująco:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...].

5. 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, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostaje ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[...].

10. Kluczowe dla niniejszej sprawy są postanowienia art. 20 o korekcie odliczeń w przypadku dóbr inwestycyjnych:

„2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres [będzie dokonywana w okresie] pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa] do odliczenia w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstępstwa od akapitu poprzedniego państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres [ustalić, że korekta następuje w okresie] pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [zostały wykorzystane].

W przypadku mienia nieruchomego, nabytego jako dobra inwestycyjne, okres dostosowania może być przedłużony do 20 lat.<sup>[4]</sup>

3. W przypadku dostawy w okresie objętym korektą [następującej w okresie korekty] dobra inwestycyjne są uznawane za nadal wykorzystywane do działalności gospodarczej podatnika aż do momentu zamknięcia okresu objętego korektą [upływu okresu korekty]. Taka działalność gospodarcza uważana jest za w pełni opodatkowaną, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest opodatkowana; jest uważana za całkowicie zwolnioną od podatku, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest zwolniona z podatku. Korekta będzie dokonywana tylko jeden raz w całym okresie objętym korektą, który jeszcze nie upłynął [Korekta zostanie dokonana jednorazowo za cały pozostały okres korekty].

[...].

#### B — *Prawo krajowe*

11. Odnośne regulacje krajowe znajdują się w VAT Act 1994 (Ustawa o podatku VAT) oraz w VAT Regulations 1995 SI 1995/2518

<sup>4</sup> — Możliwość rozszerzenia okresu korekty do 20 lat w przypadku budynków została wprowadzona dopiero dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. dotyczącą dyrektywy 77/388/EWG oraz wprowadzenia dalszych środków upraszczających w zakresie podatku od wartości dodanej — zakres obowiązywania określonych zwolnień z podatku i szczegóły praktyczne ich wprowadzenia (Dz.U. L 102, str. 18). Przedtem w szóstej dyrektywie był przewidziany okres tylko dziesięciu lat.

(Rozporządzenie w sprawie podatku VAT). Część XV Rozporządzenia w sprawie podatku VAT (art. 99–111) dotyczy odliczenia podatku i częściowego zwolnienia, część XVI (art. 112–116) reguluje korektę odliczeń. Dla nieruchomości takich jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, art. 114 przewiduje okres odliczenia wynoszący 10 lat. Szczegóły korekty są określone w art. 115 zgodnie z założeniami art. 20 szóstej dyrektywy.

### III — Stan faktyczny, pytanie prejudycjalne i postępowanie

12. Harrington Building został wzniesiony na zlecenie uniwersytetu. Nieruchomość ta była następnie przedmiotem różnych transakcji pomiędzy uniwersytetem a powiązanymi z nim spółkami prawa prywatnego. Udziały uniwersytetu kształtują się następująco: uniwersytet jest jedynym udziałowcem Centralan Holding Ltd. Spółka ta posiada z kolei dwie spółki-córki, a mianowicie Centralan Properties Ltd (zwaną dalej „Centralan”), która jest skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, oraz Inhoco 546 Ltd (zwaną dalej „Inhoco”).

13. W dniu 14 września 1994 r. uniwersytet sprzedał Centralanowi Harrington Building za cenę 6,5 miliona GBP powiększoną o podatek VAT w wysokości

1 370 500 GBP. Zbycie to stanowiło dla uniwersytetu czynność podlegającą opodatkowaniu zgodnie z art. 4 ust. 3 szóstej dyrektywy, która nie jest zwolniona z podatku na podstawie art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy. Centralan natomiast wynajął ten budynek uniwersytetowi na okres 20 lat za roczny czynsz w wysokości 300 000 GBP powiększony o podatek VAT<sup>5</sup>.

14. Później Centralan sprzedał budynek w dwóch z góry łącznie zaplanowanych transakcjach. Najpierw wynajął budynek spółce Inhoco od dnia 22 listopada 1996 r. na okres 999 lat (999 *year lease*) za cenę 6 370 000 GBP oraz za symboliczny czynsz płatny jedynie na żądanie. Ten drugi najem nie miał wpływu na dwudziestoletni stosunek najmu z uniwersytetem. Spółka Inhoco nabyła więc roszczenie o zapłatę czynszu najmu i roszczenie o korzystanie z budynku w okresie od 21 do 999 roku. Dlatego transakcja ta jest określana także jako *reversionary lease*. Mimo że Centralan właściwie wybrał opodatkowanie najmu budynku, 999 *year lease* był zwolniony z podatku, ponieważ w przypadku Centralanu i spółki Inhoco chodziło o powiązane osoby prawne w rozumieniu § 2 (3A) Schedule 10 VAT Act 1994<sup>6</sup>.

15. Trzy dni później, w dniu 25 listopada 1996 r., Centralan przeniósł na uniwersytet (pozostałe) prawo własności

5 — Wydaje się, iż w tym zakresie Centralan skorzystał z prawa wyboru w rozumieniu art. 13 część C szóstej dyrektywy, w wyniku czego odmiennie od regulacji art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy najem nie był zwolniony od podatku.

6 — Przepis ten obowiązywał jedynie w okresie pomiędzy 30 listopada 1994 r. a 26 listopada 1996 r.

budynku (*freehold reversion*) za kwotę 1 000 GBP powiększoną o podatek VAT. Dla tej transakcji nie obowiązywało zwolnienie z podatku dotyczące przedsiębiorców powiązanych. Chodziło o podlegającą opodatkowaniu dostawę nowego budynku w rozumieniu art. 4 ust. 3 szóstej dyrektywy; bowiem zgodnie z przepisami Zjednoczonego Królestwa budynek uważa się nadal za nowy, jeżeli nie jest on starszy niż trzy lata.

16. Po zbyciu budynku doszło do różnicy zdań pomiędzy Centralanem a Commissioners of Customs & Excise (zwanym dalej „Customs”) w kwestii korekty odliczeń. Customs uznało *999 year lease* za decydującą dostawę, stwierdzając, że późniejsze przeniesienie (pozostałego) prawa własności jako nieistotne nie może być uwzględnione. Pomocniczo Customs stwierdziło, iż należy przeprowadzić podział w oparciu o wartości obu transakcji. Na podstawie pierwszego stanowiska Centralan byłby winien Customs kwotę 796 250 GBP, a według drugiego 796 090 GBP. Z kolei Centralan był zdania, iż zbył swój cały udział w Harrington Building jedynie w drodze przeniesienia własności, zatem jest winien najwyżej kwotę 943,93 GBP.

17. VAT and Duties Tribunal potwierdził drugie rozwiązanie reprezentowane przez Customs. Centralan wniósł skargę na tę decyzję do High Court of Justice (Chancery

Division), który postanowieniem z dnia 23 stycznia 2003 r., które wpłynęło w dniu 13 lutego 2004 r., zwrócił się na podstawie art. 234 WE do Trybunału o udzielenie odpowiedzi w trybie prejudycjalnym na następujące pytanie:

„Jeżeli w okresie korekty w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy podatnik zbywa budynek, który jest traktowany jako dobro inwestycyjne, a zbycie budynku zostaje dokonane w drodze dwóch dostaw, tj. poprzez (i) oddanie w najem budynku na okres 999 lat [czynność zwolniona z podatku na podstawie art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy] za cenę 6 milionów GBP, a trzy dni później (ii) sprzedaż *freehold reversion* (sprzedaż obciążonego prawa własności gruntu) [czynność podlegająca opodatkowaniu na podstawie art. 13 część B lit. g) oraz art. 4 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy] za cenę 1 000 GBP powiększoną o podatek VAT, które to dostawy są bądź nie są pierwotnie uwarunkowane w ten sposób, iż po przeprowadzeniu pierwszej transakcji nie jest możliwe, aby nie została przeprowadzona druga transakcja, to

czy art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy dotyczącej podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że

a) aż do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta, dobro inwestycyjne jest traktowane w taki sposób, jakby było wykorzystywane na cele działalności gospodarczej, która jest uważana za w pełni opodatkowaną;

b) aż do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta, dobro inwestycyjne jest traktowane w taki sposób, jakby było wykonywane na cele działalności gospodarczej, która jest uważana za całkowicie zwolnioną z podatku;

albo

c) aż do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta, dobro inwestycyjne jest traktowane w taki sposób, jakby było wykonywane na cele działalności gospodarczej, która jest uważana za częściowo podlegającą opodatkowaniu, a częściowo zwolnieniu z podatku, proporcjonalnie do wartości podlegającej opodatkowaniu sprzedaży *freehold reversion* i zwolnionego z podatku najmu na okres 999 lat?"

18. W dniu 16 lutego 2005 r. odbyła się rozprawa przed Trybunałem. Na rozprawie Centralan złożył wniosek o ponowne otwarcie procedury pisemnej w przypadku, gdyby Trybunał zamierzał zastosować w tej sprawie zasadę nadużycia prawa. Sąd krajowy nie przytoczył tej zasady. Została ona podniesiona w postępowaniu dopiero przez Komisję w jej uwagach na piśmie.

#### IV — Argumenty stron

19. W postępowaniu przedłożyły swoje uwagi Centralan, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja.

20. *Centralan* stoi na stanowisku, iż według jasnego brzmienia art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy korekta zależy jedynie od zbycia (pozostałego) prawa własności. Dopiero poprzez tę drugą transakcję podatnik całkowicie wyzbył się swoich praw do tego dobra. Nie ma tu miejsca na stanowisko, które w przypadku kilku następujących po sobie czynności zbycia na rzecz różnych nabywców opiera się głównie na aspekcie gospodarczym i nie uwzględnia jakiegś czynności, uważając ją za nieistotną. Zgodnie z tym przepisem istnieje jedynie alternatywa czynności podlegającej opodatkowaniu albo czynności zwolnionej z podatku. Zależnie od charakteru zbycia podatek podlega odliczeniu w pełni bądź wcale. Proporcjonalne uwzględnienie kilku transakcji nie znajduje podstawy w art. 20 ust. 3.

21. Rząd Zjednoczonego Królestwa reprezentuje pogląd, iż proporcjonalne uwzględnienie (*apportionment*) jest konieczne, jeżeli dostawa towaru w rozumieniu art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy — jak z góry zaplanowano — następuje w dwóch aktach, z których jeden podlega opodatkowaniu, a drugi jest zwolniony z podatku. Rozwiązanie przedstawiane przez Centralan prowadziłoby do uznania całego zbycia jako czynności podlegającej opodatkowaniu, mimo że przeniesienie *freehold reversion* stanowi mniej niż 0,02% wartości przedmiotu.

22. Według stanowiska *Komisji* najem na okres 999 lat nie może być uważany za dostawę w rozumieniu art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy. Zgodnie z prawem angielskim dopiero przeniesienie *freehold reversion* przyznaje nabywcy prawo rozporządzania nieruchomością jak właściciel. Uznanie tych dwóch transakcji za części dostawy prowadziłoby do trudności praktycznych, w szczególności jeżeli oba akty nie zostały dokonane podczas jednego odcinka okresu korekty. Jednakże Komisja jest zdania, iż należy zbadać, czy nie zachodzi nadużycie prawa<sup>7</sup>. Wprawdzie szósta dyrektywa nie zawiera żadnych postanowień w kwestii nadużycia prawa, jednakże chodzi tutaj o zasadę prawną uznaną w wielu dziedzinach prawa wspólnotowego. Na jej podstawie nie uwzględniono by czynności, których dokonuje grupa podatników bez przyczyny ekonomicznej, lecz jedynie w celu stworzenia sztucznej sytuacji pozwalającej na odliczenie podatku<sup>8</sup>.

dni później prawo własności tej nieruchomości zostaje przeniesione na inną osobę, przy czym pierwsza czynność jest zwolniona z podatku VAT, a druga podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

24. Sąd krajowy przedstawił Trybunałowi trzy możliwości wykładni: uznanie wyłącznie ostatniej (opodatkowanej) transakcji (a), uznanie wyłącznie pierwszej transakcji (zwolnionej z podatku) mającej podstawowe znaczenie pod względem gospodarczym (b) albo uznanie proporcjonalne obu transakcji odpowiednio do ich wartości (c). Przed zbadaniem, który z wariantów najbardziej odpowiada założeniom tej dyrektywy, należy w związku z tym pokrótce wyjaśnić reguły korekty odliczenia podatku.

## V — Ocena prawna

23. Należy wyjaśnić kwestię, w jaki sposób ma nastąpić korekta odliczenia podatku według art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, gdy nieruchomość zostaje najpierw wynajęta na okres 999 lat za jednorazową płatą, a trzy

### A — Uwagi wstępne w przedmiocie reguł korekty odliczenia

25. Prawo do odliczenia jest integralną częścią składową mechanizmu podatku VAT<sup>9</sup>. Regulacja odliczenia ma na celu

7 — Komisja odwołuje się do ww. w przypisie 3 spraw zawisłych dotyczących kwestii nadużycia prawa w zakresie podatku VAT.

8 — Komisja w pierwszym rzędzie opiera się na definicji nadużycia prawa, którą przyjął Trybunał w wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, pkt 52 i 53. Jednakże wyrok ten dotyczy refundacji wywozowych do produktów rolnych.

9 — Zobacz m. in. wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach od C-110/98 do C-147/98 Gabalfriśa i in., Rec. str. I-1577, pkt 43 oraz z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. str. I-3303, pkt 38.

całkowite odciążenie przedsiębiorcy od podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje zatem, iż każda działalność gospodarcza jest obciążona podatkowo w sposób neutralny niezależnie od jej celu i wyniku, o ile ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (zasada neutralności podatku VAT)<sup>10</sup>.

26. Prawo do odliczenia zakłada zatem, iż dany podmiot jest podatnikiem w rozumieniu szóstej dyrektywy oraz że dane towary i usługi zostały wykorzystane do celów jego opodatkowanych czynności<sup>11</sup>. Prawo to nie może być ograniczone i może być wykonywane od razu w odniesieniu do łącznego obciążenia podatkowego poprzednich faz obrotu<sup>12</sup>. Zgodnie z art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia powstaje w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług<sup>13</sup>.

27. Jeżeli towar tylko częściowo jest wykorzystywany do czynności podlegających opo-

datkowaniu, zastosowanie znajduje art. 17 ust. 5 w związku z art. 19 szóstej dyrektywy. Zgodnie z tymi przepisami część podlegająca odliczeniu jest ustalana w sposób odzwierciedlający proporcje czynności podatnika podlegających opodatkowaniu. Odpowiednio do tej części konsumpcja pośrednia jest jedynie proporcjonalnie zaliczana do czynności podlegających opodatkowaniu, wobec czego istnieje również tylko proporcjonalne prawo do odliczenia. Artykuł 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy ustanawiają w ten sposób daleko idącą zależność pomiędzy zakresem działalności gospodarczej a uprawnieniem do odliczenia<sup>14</sup>.

28. Uprawnienie do odliczenia powstaje w bardzo wczesnym momencie, a mianowicie przy dostawie towaru lub świadczeniu usługi, które stanowią konsumpcję pośrednią. W rezultacie według art. 20 szóstej dyrektywy może zatem być wymagana korekta odliczenia, jeżeli zmieniła się proporcja czynności przedsiębiorcy podlegających opodatkowaniu w stosunku do momentu konsumpcji pośredniej.

29. Potrzeba korekty zachodzi w szczególności w przypadku dóbr inwestycyjnych, ponieważ pozostają one przez

10 — Zobacz m. in. wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19, z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 15, jak również ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Gabalfriśa, pkt 44 i ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Bockemühl, pkt 39.

11 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. str. I-5547, pkt 24.

12 — Zobacz wyroki ww. w przypisie 9, jak również wyroki z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 27 oraz z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. str. I-81, pkt 42. Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra-Baubedarf, Rec. str. I-5583, pkt 35.

13 — Zobacz wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 36 oraz ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Terra-Baubedarf, pkt 31.

14 — Zobacz opinia rzecznika generalnego Lenza z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie dauphinoise, Rec. str. I-3695, 3697, pkt 37.

dłuższy czas w majątku przedsiębiorstwa<sup>15</sup>. Dla tych dóbr art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje zatem, iż przez okres pięciu lat za każdy rok wykorzystania na nowo ustala się, czy dobra te były wykorzystywane do celów podlegających opodatkowaniu w takim zakresie, jaki przyjęto w momencie ich nabycia. W przypadku nieruchomości państwa członkowskie mogą przedłużyć okres korekty do 20 lat. Jeżeli dochodzi do rozbieżności pomiędzy zakresem wykorzystania na cele czynności podlegających opodatkowaniu w roku nabycia i w danym roku, odliczenie podlega korekcie. W zależności od konkretnej sytuacji podatnik musi zatem proporcjonalnie zwrócić część odliczenia za dany rok albo może odliczyć dalszą część.

31. Podsumowując, można stwierdzić, że reguły dotyczące odliczenia winny gwarantować, iż konsumpcja pośrednia pozostanie zwolniona z podatku, o ile służy ona spełnianiu świadczeń podlegających opodatkowaniu. Łączna wartość dodana zostanie więc opodatkowana tylko raz przy dostawie na rzecz konsumenta. Nie powinno dochodzić do dodatkowego opodatkowania konsumpcji pośredniej. Jednakże należy też unikać utraty dochodów podatkowych przez to, że odliczenie zostanie przyznane towarom, które faktycznie nie są (całkowicie) wykorzystywane do osiągnięcia czynności podlegających opodatkowaniu.

32. Celem uregulowań dotyczących proporcjonalnego odliczenia i korekty odliczenia jest możliwie daleko idące zagwarantowanie neutralności podatku — można by tutaj mówić także o zasadzie jednorazowego opodatkowania. Zwiększają one precyzjność odliczenia, jeśli użyć sformułowania przedstawicieli Cetralanu.

30. Artykuł 20 ust. 3 szóstej dyrektywy reguluje przypadek szczególny, w którym dobro inwestycyjne podlega dalszej dostawie na rzecz osoby trzeciej przed upływem okresu korekty, a zatem występuje z majątku przedsiębiorstwa. W miejsce korekty rocznej wchodzi wówczas korekta jednorazowa dla pozostałego okresu korekty. W tym przypadku decydujące jest dla odliczenia, czy dostawa na rzecz osoby trzeciej podlegała opodatkowaniu, czy nie.

33. Z drugiej strony postanowienia dotyczące odliczenia powinny być jasne i łatwe w zastosowaniu. Nie uwzględnia się na przykład, w jakim zakresie każdy poszczególny towar jest wykorzystywany w związku z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Decydująca część podlegająca odliczeniu jest wręcz ustalana w odniesieniu do wszystkich czynności podatnika i potem jednolicie stosowana do odliczenia dla całej konsumpcji pośredniej. Wykorzystanie towaru nabytego z odliczeniem jest też obserwowane jedynie

15 — Porównaj w zakresie odpowiednich przepisów drugiej dyrektywy dotyczącej podatku VAT: wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Rec. str. 113, pkt 12–13.

w przypadku dóbr inwestycyjnych w dłuższym okresie dotyczącym korekty odliczenia.

36. Dostawa jest zdefiniowana w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy jako „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel”. Komisja, powołując się na prawo angielskie, stoi na stanowisku, iż tylko przeniesienie *freehold reversion* powoduje przeniesienie uprawnień właścicielskich.

B — Wykładnia art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy

34. Uwzględniając podkreślone powyżej cele regulacji dotyczącej odliczenia podatku i jego korekty, należy teraz zbadać, który z wariantów wykładni najlepiej odpowiada tym celom. Punktem wyjścia jest przy tym brzmienie przepisu.

37. Nie można zgodzić się z powyższym poglądem. Jak mianowicie stwierdził Trybunał w wyroku *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, z brzmienia art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika,

„iż pojęcie »dostawa towaru« nie dotyczy przeniesienia własności w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe, lecz że obejmuje ono każde przeniesienie dobra materialnego przez jedną stronę, które uprawnia drugą stronę do faktycznego rozporządzenia tym dobrem jak właściciel”<sup>16</sup>.

## 1. Pojęcie dostawy

35. Przesłanką zastosowania art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy jest przede wszystkim *dostawa* dobra inwestycyjnego na rzecz osoby trzeciej w okresie korekty. Zdaniem Centralanu i Komisji dostawę stanowi samo zbycie *freehold reversion*. Gdyby pogląd ten był słuszny, warianty wykładni b) i c) nie wchodziłyby w rachubę. Mianowicie opierają się one na założeniu, iż *999 year lease* także stanowi dostawę w rozumieniu art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy.

38. Powyższa sprawa była oparta na konstrukcji bardzo podobnej do niniejszego przypadku. Najpierw przeniesiono prawo do nieograniczonego rozporządzania daną nieruchomością (tzw. władztwo gospodarcze). (Prawna) własność została przeniesiona

<sup>16</sup> — Wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Rec. str. I-285, pkt 7 i 8. Zobacz również wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 *Auto Lease Holland*, Rec. str. I-1317, pkt 32.

później niezależnie od władztwa gospodarczego. Trybunał uznał już przeniesienie władztwa gospodarczego za dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy.

kowa, iż nie ma już mowy o dostawie, od przypadków, w których prawo własności ma jeszcze wystarczająco szeroki zakres. Czy granicę należy przeprowadzić już przy najmie lub dzierżawie na okres 99 lat, 199 lat czy też 999 lat? Aby uniknąć tu arbitralnych rozgraniczeń, przeniesienie (pozostałego) prawa własności powinno być zasadniczo uważane za dostawę, także w przypadku takim jak niniejszy.

39. Wobec powyższego także w przypadku najmu na okres 999 lat na rzecz Inhoco może mieć miejsce dostawa, jeżeli Inhoco uzyskuje w ten sposób uprawnienie do rozporządzania nieruchomością jak właściciel. Przemawia za tym okoliczność, iż Inhoco za jednorazową zapłatę nabywa prawo używania przez dłuższy czas oraz roszczenie o czynsz najmu z tytułu dwudziestoletniej umowy najmu z uniwersytem. Najem na okres 999 lat jest zatem zbliżony do przeniesienia władztwa gospodarczego, o co chodziło w sprawie *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*. Ostatecznie ustalenie to pozostaje w gestii sądu krajowego, który jest właściwy do zastosowania prawa w toczącym się przed nim postępowaniu.

40. Można nawet zadać pytanie, czy jedynie *999 year lease* stanowi dostawę, ponieważ w drodze *freehold reversion* przeniesiona zostaje tak dalece szczątkowa własność, że nie może być mowy o prawdziwych uprawnieniach właścicielskich. Wówczas zastosowanie znalazłby jedynie wariant b) wykładni. Przeciwno temu przemawia jednakże to, iż właściwie nie można rozdzielić przypadków, w których własność jest tak dalece szczątk-

41. Pozostaje zarzut Komisji, iż nie można przyznać dwóm osobom uprawnień właścicielskich do jednej rzeczy. Jednakże zarzut ten nie jest trafny. Mianowicie jak najbardziej można przenieść rzecz na kilka osób w formie współwłasności. W ten sposób właściciele lokali mieszkalnych regularnie nabywają udziały we współwłasności wspólnie użytkowanych części budynku, jak np. klatek schodowych i korytarzy, jak również idealny udział w gruncie, na którym został wzniesiony budynek. Jeżeli zatem więcej osób jednocześnie może mieć uprawnienia właścicielskie w odniesieniu do tego samego przedmiotu, jest to tym bardziej możliwe, gdy różne sytuacje prawne są rozłożone w czasie. Inhoco może bowiem najpierw dochodzić praw z tytułu najmu na okres 999 lat. Dopiero w następstwie tego stają się aktualne prawa z tytułu *freehold reversion*, które zasadniczo ograniczają się do roszczenia o wydanie władztwa rzeczowego nad nieruchomością po wygaśnięciu umowy najmu.

42. Tytułem wstępnego rozstrzygnięcia pozostaje zatem stwierdzić, iż zarówno pierwsza transakcja — *999 year lease*, jak również druga transakcja — przeniesienie *freehold reversion*, stanowią dostawę w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Ponieważ należy przyjąć, że art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy opiera się na tym samym pojęciu dostawy, w ramach korekty odliczenia można uwzględnić także obie transakcje. Tym samym żaden z wariantów wykładni nie jest wykluczony jedynie dlatego, iż jedna z transakcji nie spełnia wymogów dostawy w rozumieniu tego przepisu.

2. Transakcja decydująca w przypadku kilku dostaw

43. Pozostaje wyjaśnić, która dostawa jest decydująca dla korekty odliczenia, jeżeli towar jest dostarczony na podstawie kilku aktów różnym osobom. W rachubę wchodzi: ostatnia transakcja, poprzez którą podatnik ostatecznie wyzbywa się zainteresowania tym towarem, transakcja mająca największe znaczenie gospodarcze albo wszystkie transakcje łącznie.

jedna dostawa. Mianowicie zgodnie z nim działalność gospodarcza uważana jest za w pełni opodatkowaną „w przypadkach, gdy *dostawa* takich produktów jest opodatkowana; jest uważana za całkowicie zwolnioną od podatku w przypadkach, gdy *dostawa* takich produktów jest zwolniona z podatku”<sup>17</sup>.

45. Jednakże z samego tego sformułowania nie można wnioskować, iż gdy dostawa dokonuje się poprzez kilka transakcji, uwzględnieniu podlega tylko jeden akt. Autorzy dyrektywy mieli raczej na względzie standardowy przypadek, iż towar zostaje dostarczony poprzez jeden akt. Gdyby chcieli wyrazić tym sformułowaniem, iż w przypadku dostaw składających się z kilku aktów decydujący jest tylko jeden, konieczne byłoby określenie, o który akt chodzi w tym przypadku. Wydaje się raczej, iż art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy zawiera lukę prawną w odniesieniu do przypadków, w których dostawa następuje poprzez kilka aktów. Lukę tę należy wypełnić poprzez uzupełniającą wykładnię tego przepisu z uwzględnieniem kontekstu i celu regulacji.

46. Reguły dotyczące odliczenia zmierzają do tego, aby możliwie dokładnie zwolnić z podatku konsumpcję pośrednią w takim zakresie, w jakim jest ona konieczna do dokonania czynności podlegających opodat-

44. Wydaje się, iż u podstaw brzmienia przepisu leży założenie, iż następuje tylko

17 — Podkreślenie autorki.

kowaniu. Ten cel można najlepiej osiągnąć, stosując wariant c) wykładni. Proporcjonalne uwzględnienie obu transakcji w ramach korekty odliczenia najdokładniej odzwierciedla wykorzystanie towaru zwolnione z podatku bądź podlegające opodatkowaniu.

47. Oba pozostałe warianty wykładni nie osiągają tego celu w tym samym stopniu. Wprawdzie w przypadku wariantu b) istota wykorzystania jest jeszcze właściwie uwzględniona. To, że podlegające opodatkowaniu przeniesienie *freehold reversion* nie jest brane pod uwagę, nie jest jeszcze obciążające w świetle nieznacznej wartości tej transakcji w niniejszej sprawie. Jednakże w tym sposobie postępowania tkwi nieścisłość, jaka może prowadzić do niespójnych rezultatów w innych konstelacjach, w których wartości transakcji nie są tak dalece rozbieżne.

48. Natomiast wariant a) wykładni mija się całkowicie z celem ustanowienia zależności pomiędzy odliczeniem podatku a zakresem wykorzystania danego towaru na cele czynności podlegających opodatkowaniu. Mimo że podlegające opodatkowaniu przeniesienie *freehold reversion* stanowi dostawę mało istotnego prawa do budynku, wariant a) prowadziłby do pełnego odliczenia.

49. To, że w poszczególnych konstelacjach wskazane jest podejście proporcjonalne,

także wówczas gdy nie przewiduje tego wyraźnie brzmienie właściwego przepisu szóstej dyrektywy, ukazują także następujące przykłady z orzecznictwa.

50. W wyroku w sprawie Armbrecht Trybunał stwierdził, iż podatnik w przypadku sprzedaży towaru, do którego części zastrzegł sobie prywatne używanie, w odniesieniu do tej części nie działa jako podatnik w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy<sup>18</sup>. Trybunał dokonał zatem wykładni art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy w tym sensie, iż dostawa podlega opodatkowaniu, o ile jest ona świadczona przez podatnika, który działa w tym charakterze. Brzmienie to odnosi się więc jedynie do dostaw, które podatnik świadczy jako taki.

51. W wyroku w sprawie Enkler<sup>19</sup> Trybunał miał odpowiedzieć na pytania w związku z samochodem kempingowym używanym częściowo w celach związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a częściowo prywatnie. Dla określenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Trybunał wymagał proporcjonalnego uwzględnienia wydatków na samochód kempingowy, które odpowiada czasowemu zakresowi wykorzystania do celów innych niż prowadzona działalność<sup>20</sup>.

18 — Wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 24.

19 — Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 (Enkler, Rec. str. I-4517).

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 19 wyrok w sprawie Enkler, pkt 37.

52. Centralan jednakże zarzuca wariantowi c) wykładni, iż budynek został całkowicie wyłączony z majątku przedsiębiorstwa dopiero po przeniesieniu *freehold reversion*. Dopiero w tym momencie należy dokonać korekty.

53. Z art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy można wnioskować, że korekta powinna nastąpić w momencie dostawy. Jednakże przepis ten nie zawiera żadnej wskazówki, aby w przypadku dwóch transakcji następujących po sobie w krótkim czasie, z których każda kwalifikuje się jako dostawa, tylko ostatnia transakcja miała być decydująca dla korekty odliczenia.

54. Uwzględnienie jedynie ostatniej transakcji dostawy tym bardziej może prowadzić do całkowicie dowolnych rezultatów, jak przedstawił rząd Zjednoczonego Królestwa na przykładzie działki gruntu ornego, która najpierw została nabyta z odliczeniem podatku, a następnie podzielona na dwie części i potem ponownie zbyta. Przyjmuje się przy tym, iż sprzedaż jednej części podlega opodatkowaniu, ponieważ w międzyczasie część ta została przekształcona w grunt budowlany, podczas gdy sprzedaż drugiej części nadal użytkowanej jako grunt rolny jest zwolniona z podatku. Gdyby odrzucić łączne rozpatrywanie wszystkich czynności zbycia i zamiast tego uwzględnić jedynie ostatnią transakcję, wówczas podatnik mógłby

by wywierać dowolny wpływ na korektę odliczenia poprzez zawieranie najpierw jednej lub innej transakcji. Wyłączenie uwzględnienie ostatniej czynności dostawy otwierałoby tym samym podatnikowi możliwości takiego kształtowania transakcji, które sprzeciwiają się celom dyrektywy.

55. Pokazuje to także niniejsza sprawa. Mimo że budynek w przeważającym stopniu został wydzielony z majątku Centralanu poprzez zwolnioną z podatku dostawę (*999 year lease*), odliczenie zostałoby utrzymane w pełnym zakresie, gdyby skoncentrować się jedynie na drugim, przecież tylko symbolicznym przeniesieniu *freehold reversion*.

56. Wreszcie Centralan i Komisja wskazują na trudności praktyczne, jakie rzekomo powoduje wariant c) wykładni. Jednakże nie jest zrozumiałe, dlaczego proporcjonalne uwzględnienie dostawy podlegającej opodatkowaniu przy korekcie odliczenia miałyby być praktycznie niewykonalne. Przy określeniu proporcjonalnego odliczenia według art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy trzeba w każdym razie dokonać bardziej szczegółowych obliczeń. Poza tym korekty należy dokonać tylko w przypadku dóbr inwestycyjnych, które zostaną zbyte w okresie korekty.

57. Zdaniem Centralanu i Komisji szczególnie problemy wynikają ponadto z tego, że dostawy podlegające proporcjonalnemu uwzględnieniu nie następują w tym samym odcinku czasu. Jednakże jest to jedynie hipotetyczny przypadek, który nie zachodzi w niniejszej sprawie.

gospodarczej, która w zależności od proporcji wartości podlegającej opodatkowaniu sprzedaży *freehold reversion* i zwolnionego z podatku najmu na okres 999 lat częściowo podlega opodatkowaniu, a częściowo jest zwolniona z podatku.

*C — W przedmiocie nadużycia prawa*

58. Niezależnie od tego także w takim przypadku faktycznie nie zachodzą trudności nie do pokonania. Jeżeli w jednym roku dobro inwestycyjne częściowo zostaje wyłączone z majątku przedsiębiorstwa, należy dokonać ostatecznej korekty odliczenia za pozostały okres korekty na podstawie art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy w odniesieniu do tej części. Co do pozostałej części, której wartość należy określić według odpowiednich metod, bieżąca korekta będzie kontynuowana proporcjonalnie w kolejnych odcinkach czasu zgodnie z art. 20 ust. 2, aż część ta zostanie wydzielona w drodze dalszej dostawy w rozumieniu ust. 3 i także w tym zakresie nastąpi ostateczna korekta.

60. W odniesieniu do tego rozwiązania nie ma potrzeby badać, czy i w jakim zakresie w dziedzinie regulacji dotyczących podatku VAT istnieje zakaz nadużycia prawa, na jakich warunkach znajduje zastosowanie i jakie skutki prawne z tego wynikają. Nie ma też powodu do ponownego otwarcia procedury pisemnej.

59. Tym samym art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że do upływu okresu korekty dobro inwestycyjne będzie traktowane tak, jakby było wykorzystywane do celów działalności

61. Wprawdzie transakcje te rzeczywiście sprawiają wrażenie sztucznych i skierowanych wyłącznie na umożliwienie uniwersytetowi odliczenia podatku VAT zapłaconego przy wzniesieniu Harrington Building, mimo że uniwersytet dokonuje transakcji w wysokim stopniu zwolnionych z podatku. Reprezentowana tu wykładnia szóstej dyrektywy wyklucza jednakże, aby te sztuczne działania prowadziły do zwolnienia z podatku, które sprzeciwia się celom tej dyrektywy i które musiałyby zostać skorygowane przy powołaniu się na niepisane zasady, jak zakaz nadużycia prawa.

**VI — Wnioski**

62. Na podstawie powyższych rozważań proponuję Trybunałowi następującą odpowiedź na pytanie przedłożone przez High Court of Justice (Chancery Division):

W przypadku zbycia budynku w drodze dwóch z góry zaplanowanych i zależnych od siebie dostaw, tj. poprzez zwolnione z podatku oddanie w najem budynku na okres 999 lat oraz trzy dni później poprzez podlegającą opodatkowaniu sprzedaż *freehold reversion*, art. 20 ust. 3 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, należy interpretować w ten sposób, iż dobro inwestycyjne do upływu okresu korekty należy traktować tak, jakby było wykorzystywane do celów działalności gospodarczej, która w zależności od proporcji wartości podlegającej opodatkowaniu sprzedaży *freehold reversion* i zwolnionego z podatku oddania w najem na okres 999 lat częściowo podlega opodatkowaniu, a częściowo jest zwolniona z podatku.