

WOLLNY

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 14 września 2006 r.*

W sprawie C-72/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht München (Niemcy) postanowieniem z dnia 1 lutego 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lutego 2005 r., w postępowaniu:

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

przeciwko

Finanzamt Landshut,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 marca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny przez J. Wollnego i H. Wollnego,
- w imieniu Finanzamt Landshut przez D. Baumanna, Regierungsdirektor,
- w imieniu rządu niemieckiego przez U. Forsthoffa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 czerwca 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 część A ust. 1 lit. c) 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 (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu dotyczącego określenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) związanym z wykorzystywaniem przez podatnika na prywatne potrzeby części budynku zaliczonego w całości do aktywów jego przedsiębiorstwa.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

- 4 Artykuł 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się „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 od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu”.
- 5 Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy podstawą opodatkowania „w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 jest suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług”.
- 6 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

7 Artykuł 20 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

- a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;
- b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny [...].

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres 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 do odliczenia [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 pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [że korekta następuje w okresie pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary zostały po raz pierwszy użyte].

W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres objęty korektą [okres, w którym dokonywana jest korekta] może być przedłużony do 20 lat.

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 [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 tego towaru jest zwolniona z podatku. Korekta będzie dokonywana tylko jeden raz w całym okresie objętym korektą, który jeszcze nie upłynął [zostanie dokonana jednorazowo za cały pozostały okres korekty].

[...]”.

Uregulowania krajowe

- 8 Artykuł 3 ust. 9a pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, BGBl. 1993 I, str. 565, zwanej dalej „UStG”) stanowi, że za odpłatne świadczenie usług uznaje się korzystanie przez podatnika z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa do celów innych niż związane z jego działalnością w przypadkach, gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu.
- 9 Podstawa opodatkowania świadczenia usług wskazanych w art. 3 ust. 9a pkt 1 została określona w art. 10 UStG. W brzmieniu obowiązującym do dnia 30 czerwca 2004 r. art. 10 stanowił, że podstawę opodatkowania świadczenia usług stanowi „suma wydatków poniesionych na wykonanie usług w przypadkach, kiedy podatek od wartości dodanej podlega w całości lub w części odliczeniu”.

- 10 W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2004 r. art. 10 ust. 4 pkt 2 UStG stanowi:

„4. Podstawę opodatkowania stanowi [...] suma wydatków poniesionych na wykonanie usług w przypadkach, kiedy podatek od wartości dodanej podlega w całości lub w części odliczeniu. Wydatki te obejmują także koszty nabycia lub wytworzenia dobra inwestycyjnego, jeśli stanowi ono część aktywów przedsiębiorstwa i jest wykorzystywane do celów świadczenia innych usług. Koszty nabycia lub wytworzenia wynoszące co najmniej 500 EUR należy rozłożyć w częściach równych na okres odpowiadający okresowi korekty dotyczącemu dóbr inwestycyjnych, który został określony w art. 15a”.

- 11 Artykuł 15a UStG dotyczy korekty odliczeń. W ust. 1 artykuł ten stanowi:

„Gdy nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia w okresie pięciu lat od oddania dobra inwestycyjnego do użytkowania, należy dokonać kompensacji w odniesieniu do każdego roku kalendarzowego, którego zmiany te dotyczą, w drodze korekty odliczenia podatku naliczonego obciążającego koszty nabycia i wytworzenia. W odniesieniu do budynków, wraz z ich częściami składowymi, w przypadku korekt, do których zastosowanie mają przepisy prawa cywilnego dotyczące budynków i budowli na cudzym gruncie, okres pięciu lat zostaje zastąpiony okresem dziesięciu lat”.

- 12 Artykuł 7 ust. 4 pkt 2 lit. a) Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) stanowi, że dla budynków, które są wykorzystywane do celów mieszkaniowych i zostały wybudowane po dniu 1 stycznia 1925 r., „stawka amortyzacyjna stosowana do czasu ich całkowitej amortyzacji wynosi [...] 2% rocznie”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 13 W trakcie 2003 r. Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny utworzona przez J. i S. Wollnych (zwana dalej „Hausgemeinschaft”) zleciła budowę budynku, który w całości zaliczyła do aktywów swojego przedsiębiorstwa. W budynku tym mieści się prywatne mieszkanie dwóch wymienionych wyżej członków Hausgemeinschaft oraz biura kancelarii podatkowej, wynajęte jednemu z nich. Wynajęta część stanowi 20,33% budynku. Najem ten podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 14 W deklaracjach podatku VAT za grudzień 2003 r. oraz za okres od stycznia do marca 2004 r. Hausgemeinschaft odliczyła w całości podatek VAT, określony w fakturach dotyczących kosztów budowy rzeczowego budynku. Uwzględniając stawkę amortyzacyjną określoną dla budynków w art. 7 ust. 4 pkt 2 lit. a) EStG, Hausgemeinschaft uznała, że podstawę opodatkowania prywatnego użytkownika 79,67% budynku stanowi kwota równa 1/12 z 2% kosztów budowy dotyczących części budynku wykorzystywanej na prywatne potrzeby w stosunku miesięcznym.
- 15 Finanzamt Landshut (organ podatkowy) na podstawie pisma Bundesministerium für Finanzen (federalnego ministerstwa finansów) z dnia 13 kwietnia 2004 r. (BStBl. I 2004, str. 468) uznał, że podstawa opodatkowania powinna zostać określona w odniesieniu do okresu korekty odliczeń podatku VAT przewidzianego w art. 15a UStG, czyli 10 lat. Skorygował on zatem obliczenie dokonane przez Hausgemeinschaft i określił miesięczną podstawę opodatkowania podatkiem VAT z tytułu wykorzystywania na prywatne potrzeby części budynku w wysokości 1/12 z 10% kosztów budowy dotyczących tej części budynku.

- 16 Finanzamt Landshut oddalił złożone przez Hausgemeinschaft odwołanie od decyzji określających podatek zgodnie z obliczeniem wskazanym w poprzednim punkcie. Hausgemeinschaft wniosła skargę do Finanzgericht München.
- 17 Sąd ten uznał, że rozstrzygnięcie w zawisłym przed nim sporze uzależnione jest od określenia podstawy opodatkowania dotyczącej wykorzystywania na prywatne potrzeby budynku, który w całości został zaliczony do aktywów przedsiębiorstwa Hausgemeinschaft. Zważywszy, że art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nie definiuje pojęcia „suma wydatków”, sąd powziął wątpliwości, jak należy interpretować to pojęcie.
- 18 W tym względzie należy wskazać, że wyroki Trybunału z 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler (Rec. str. I-4517) oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie Seeling C-269/00 (Rec. str. I-4101, pkt 54) zawierają elementy, które w części przemawiają za tezą przedstawioną przez Hausgemeinschaft, a w części za tezą przedstawioną przez niemieckie organy podatkowe.
- 19 W tych okolicznościach Finanzgericht München postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„W jaki sposób należy interpretować pojęcie »suma wydatków«, o którym mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy? Czy pojęcie to obejmuje wydatki poniesione w związku z wykorzystywaniem na prywatne potrzeby mieszkania znajdującego się w budynku zaliczonym w całości do aktywów przedsiębiorstwa (poza wydatkami na jego bieżące utrzymanie) oraz przewidziane przez właściwe przepisy krajowe roczne odpisy z tytułu amortyzacji budynku lub część wydatków dotyczących nabycia i budowy, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia, obliczoną w stosunku rocznym z uwzględnieniem przewidzianego w prawie krajowym okresu korekty?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 20 Na wstępie należy przypomnieć, iż zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku należnego służy unikaniu podwójnego opodatkowania. Natomiast gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia podatku naliczonego (zob. wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. str. I-3039, pkt 24).
- 21 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 (wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie Charles i Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. str. I-7037, pkt 23).
- 22 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 tych dóbr podlega co do zasady całkowicie i bezpośrednio odliczeniu (ww. wyroki w sprawie Seeling, pkt 41 oraz w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24).
- 23 Z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że jeżeli dobro zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa spowodowało powstanie prawa do

całkowitego lub częściowego odliczenia naliczonego podatku VAT, to jego wykorzystywanie na prywatne potrzeby podatnika lub jego pracowników, lub do celów innych niż związane z działalnością przedsiębiorstwa jest uważane za świadczenie usług dokonane odpłatnie. Wykorzystanie to, które stanowi zatem czynność opodatkowaną w rozumieniu art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, jest, zgodnie z jej art. 11 część A ust. 1 lit. c), opodatkowane na podstawie kwoty wydatków poniesionych na wykonanie usług (ww. wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 25).

- 24 Zatem 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 rzeczzonego budynku oraz związanych z tym obowiązkiem zapłaty podatku VAT od sumy wydatków związanych z tymże wykorzystaniem (ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 43).
- 25 W tym kontekście sąd krajowy zmierza w swoim pytaniu do ustalenia, jak należy interpretować pojęcie „suma wydatków poniesionych na wykonanie usług” w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Sąd ten oczekuje zasadniczo wyjaśnienia, czy suma ta powinna zostać określona w oparciu o przepisy krajowe mające zastosowanie do amortyzacji budynku, czy też z uwzględnieniem długości okresu, w którym można dokonać korekty odliczeń podatku VAT, określonego przez prawo krajowe zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy.
- 26 Rozpatrywane pojęcie zawarte jest w przepisie prawa wspólnotowego, który nie odsyła do prawa państw członkowskich w celu ustalenia jego znaczenia oraz zakresu stosowania. W związku z powyższym wykładnia tego pojęcia w jego ogólnym znaczeniu nie może zostać pozostawiona do swobodnego uznania każdego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, Rec. str. 113, pkt 10 i 11).

- 27 W ogólnym znaczeniu pojęcie to odnosi się do wydatków, które dotyczą samego dobra (zob. ww. wyrok w sprawie Enkler, pkt 36). Obejmuje ono wydatki, takie jak koszty nabycia czy wytworzenia rzeczzonego dobra, które związane są z powstaniem prawa do odliczenia podatku VAT i bez których rozpatrywane wykorzystanie do celów prywatnych nie mogłoby mieć miejsca.
- 28 Jednakże 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 (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, pkt 16 i 17).
- 29 Należy zatem zbadać, czy zawarte w prawie krajowym odwołanie się w celu ustalenia sumy tych wydatków do okresu korekty odliczeń określonego zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy jest zgodne z celem art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy i jego miejscem w jej strukturze.
- 30 Przepis ten definiuje podstawę opodatkowania w przypadku wykorzystywania przez podatnika na prywatne potrzeby lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością dobra zaliczonego przez niego do aktywów jego przedsiębiorstwa, uwzględniając, że art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. a) dyrektywy uznaje takie wykorzystywanie za odpłatne świadczenie usług, podlegające w konsekwencji opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 31 Uznanie takie ma na celu zapobieżenie temu, by podatnik, który mógł odliczyć podatek VAT związany z nabyciem lub wytworzeniem dobra zaliczonego do aktywów jego przedsiębiorstwa, uniknął zapłaty tego podatku, gdy wykorzystuje to dobro lub jego część na prywatne potrzeby (zob. wyrok z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 *Kühne*, Rec. str. 1925, pkt 8).

- 32 Jak podkreślił to rząd niemiecki oraz, na rozprawie, rząd Zjednoczonego Królestwa, mechanizm ten ma na celu zapewnienie równości traktowania podatnika i konsumenta końcowego poprzez zapobieżenie temu, by podatnik uzyskał nieuzasadnione korzyści w porównaniu z konsumentem końcowym, który nabywając towar, płaci podatek VAT (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Enkler, pkt 33 i 35 oraz z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Rec. str. I-743, pkt 23).
- 33 Ponadto celem jest również zapewnienie, zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę (zob. pkt 20 niniejszego wyroku), istnienia związku między odliczeniem naliczonego podatku VAT a poborem podatku należnego (zob. podobnie opinia rzecznika generalnego Jacobsa w ww. sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 60).
- 34 Pomimo że jego zakres stosowania nie jest w pełni zbieżny z zakresem stosowania art. 6 ust. 2 zdanie pierwsze lit. a) dyrektywy, to system odliczeń ustanowiony w art. 20 szóstej dyrektywy stosuje się, podobnie jak przywołany powyżej przepis, w przypadku gdy towar, którego wykorzystanie skutkuje powstaniem prawa do odliczenia, jest następnie przeznaczony do wykorzystania, z którym nie wiąże się prawo do odliczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 30). Jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 98 swojej opinii, zarówno art. 6 ust. 2, jak i art. 20 szóstej dyrektywy odnoszą się do przypadków, gdy towar jest wykorzystywany jednocześnie zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych.
- 35 Ponadto cel, jakiemu służy system odliczeń, jest analogiczny do celu przyświecającego opodatkowaniu podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby dobra inwestycyjnego. W istocie zmierza się tu do uniknięcia przysporzenia bezpodstawnej korzyści gospodarczej na rzecz podatnika kosztem konsumenta końcowego, który byłby zmuszony do zapłaty kwot odpowiadających odliczeniom, do których nie miał on prawa (zob. podobnie wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 90 oraz w ww. sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 30).

- 36 Ponadto należy zapewnić związek między odliczeniem podatku naliczonego oraz poborem podatku należnego (zob. podobnie opinia rzecznika generalnego Jacobsa w ww. sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 60).
- 37 Uwzględniając ww. cel oraz dodatkową rolę, którą w tym zakresie pełnią przepisy art. 6 i art. 20 w strukturze szóstej dyrektywy, należy uznać, że państwo członkowskie nie narusza przysługującego mu swobodnego uznania przyjmując zastosowanie, dla celów określenia podstawy opodatkowania wykorzystywania na prywatne potrzeby dobra należącego do aktywów przedsiębiorstwa, zasad dotyczących korekty odliczenia.
- 38 Jak podkreślił rząd niemiecki w trakcie rozprawy i jak wskazał to rzecznik generalny w pkt 95 swojej opinii, rozwiązanie takie pozwala na ograniczenie korzyści finansowych, jakie wynikają z rozłożenia opodatkowania podatkiem VAT, dla podatnika wykorzystującego nieruchomości należącą do aktywów przedsiębiorstwa do celów prywatnych w porównaniu z konsumentem końcowym, który zobowiązany jest do zapłaty całości podatku VAT w związku z nabyciem lub budową takiego budynku.
- 39 Ponadto, jak podkreślił rząd niemiecki oraz, w trakcie rozprawy, rząd Zjednoczonego Królestwa, rozwiązanie takie pozwala na wyeliminowanie nieopodatkowania końcowego wykorzystania w przypadku zbycia budynku objętego zwolnieniem od podatku po zakończeniu okresu korekty odliczeń. W istocie zbieg rozłożenia opodatkowania podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby budynku będącego przedmiotem sporu z okresem na dokonanie korekty gwarantuje, w odniesieniu do tegoż wykorzystania, pobranie całości kwoty tego podatku, odpowiadającej dokonaniem odliczeniu podatku naliczonego, przed dokonaniem ewentualnej odsprzedaży budynku zwolnionego od podatku VAT, która nastąpiłaby po upływie tego terminu.
- 40 W związku z powyższym należy uznać, że rozwiązanie przyjęte przez rozpatrywane przepisy krajowe jest zgodne z celem art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

- 41 Niewątpliwie, jak wskazała to również Hausgemeinschaft, Trybunał w pkt 36 powołanego powyżej wyroku Ekler odniósł się w kontekście art. 6 ust. 2 oraz art. 11 część A ust. 1 lit. c) do wydatków „takich jak amortyzacja dobra”.
- 42 Jednakże wskazówka ta nie może być interpretowana w sposób podważający przyznany państwowym członkowskim zakres swobodnego uznania w tym względzie jako oznaczająca, że nie mają one innej możliwości określenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby nieruchomości należącej do aktywów przedsiębiorstwa niż stosowanie krajowych przepisów dotyczących amortyzacji budynków, z wyłączeniem innych metod, takich jak ta przewidziana w przepisach krajowych będących przedmiotem sporu, które byłyby jednak zgodne z celem art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.
- 43 Wbrew temu, co twierdzi Hausgemeinschaft, powołany powyżej wyrok w sprawie Seeling nie poddaje w wątpliwość przedstawionej powyżej analizy.
- 44 W sprawie będącej podstawą tego wyroku, która również dotyczyła przypadku mieszanego wykorzystania budynku należącego do aktywów przedsiębiorstwa podatnika, rząd niemiecki opowiedział się za uznaniem wykorzystania tego budynku na cele prywatne za najem nieruchomości zwolniony od podatku VAT na mocy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, a zatem nieprowadzący do powstania prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Na poparcie tej tezy rząd niemiecki podniósł w szczególności, że w przeciwieństwie do rozwiązania polegającego na przyznaniu możliwości odliczenia podatku związanego z całością wydatków na budowę tego budynku i opodatkowanie proporcjonalne jego wykorzystywania na prywatne potrzeby rozwiązanie, za którym się opowiada, pozwala na wyeliminowanie przypadków nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania w wypadku odsprzedaży zwolnionego od podatku VAT budynku po upływie okresu na dokonanie korekty, przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy.

- 45 Jednakże Trybunał uznał, że takie wykorzystanie na prywatne potrzeby nie stanowi najmu w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Seeling, pkt 49–52).
- 46 To właśnie w tym kontekście Trybunał stwierdził w pkt 54 wyroku w sprawie Seeling, że jeżeli okoliczność zezwolenia podatnikowi na zaliczenie budynku w całości do składników jego przedsiębiorstwa, a tym samym na odliczenie naliczonego podatku VAT od całości kosztów budowy, może prowadzić do nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania, gdyż okres na dokonanie korekty przewidziany w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy umożliwia dokonanie jedynie częściowej korekty odliczenia naliczonego podatku VAT dokonanego w czasie budowy, to wynika to ze świadomego wyboru prawodawcy wspólnotowego i nie może prowadzić do rozszerzającej wykładni art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.
- 47 Trybunał w związku z powyższym uznał, że okres na dokonanie korekty przewidziany w art. 20 szóstej dyrektywy jedynie w ograniczony sposób pozwala na wyeliminowanie nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania, w przypadku gdy rozłożenie opodatkowania podatkiem VAT wykorzystania na prywatne potrzeby nieruchomości należącej do aktywów przedsiębiorstwa byłoby dozwolone w okresie dłuższym niż wspomniany okres na dokonanie korekty odliczenia.
- 48 Jak wskazał rząd niemiecki oraz jak podkreślił to również rzecznik generalny w pkt 90 swojej opinii, stwierdzenie to nie może jednak być odczytywane jako pozbawienie państw członkowskich możliwości wykorzystania w celu określenia podstawy opodatkowania wykorzystania na prywatne potrzeby metody, takiej jak rozłożenie opodatkowania na okres odpowiadający okresowi na dokonanie korekty odliczenia, pozwalającej na uniknięcie w takim zakresie, w jakim jest to możliwe, w trosce o zapewnienie równego traktowania podatników i konsumentów końcowych, przypadków nieopodatkowania ostatecznego wykorzystania, gdy następuje zbycie przez podatnika dobra zwolnionego od podatku VAT.

- 49 Wreszcie w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu w kwestii, która była podnoszona w niektórych uwagach pisemnych, jak i w trakcie rozprawy, należy dodatkowo uściślić, jak wskazała to Komisja Wspólnot Europejskich oraz rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, że w przypadku gdy koszt nabycia gruntu, na którym wzniesiony został budynek wykorzystywany w części na potrzeby prywatne, podlegał podatkowi VAT oraz gdy zaliczając ten grunt do składników swojego przedsiębiorstwa, podatnik dokonał odliczenia podatku, koszty te powinny zostać uwzględnione w podstawie opodatkowania podatkiem VAT wykorzystania na prywatne potrzeby.
- 50 W istocie z jednej strony pojęcie sumy wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usługi w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy powinno być rozumiane jako obejmujące wszystkie poniesione w tym celu wydatki, w tym wydatki związane z nabyciem gruntu, bez których rozpatrywane wykorzystanie na prywatne potrzeby nie mogłoby mieć miejsca.
- 51 Z drugiej strony wyłączenie z podstawy opodatkowania kosztów nabycia gruntu, które były związane z powstaniem prawa do odliczenia podatku VAT, przerwałoby związek między odliczeniem podatku naliczonego a pobraniem podatku należnego.
- 52 W niniejszym przypadku do sądu krajowego należy ocena, czy nabycie przez skarżącą gruntu, na którym został wzniesiony budynek będący przedmiotem sporu, podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT i czy skarżąca uzyskała odliczenie tego podatku.
- 53 Mając na uwadze powyższe rozważania, należy odpowiedzieć na zadane pytanie, że art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie sprzeciwia się on temu, by podstawa opodatkowania podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów jego przedsiębiorstwa została określona w postaci ułamka kosztów nabycia lub budowy budynku, ustalonego z uwzględnieniem okresu na

dokonanie korekty odliczeń podatku VAT przyjętego zgodnie z art. 20 tej dyrektywy. Podstawa opodatkowania powinna obejmować koszty nabycia gruntu, na którym budynek został wybudowany, gdy nabycie to podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, a podatnik dokonał jego odliczenia.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 11 część A ust. 1 lit. c) 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 (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, by podstawa opodatkowania podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów jego przedsiębiorstwa została określona w postaci ułamka kosztów nabycia lub budowy budynku, ustalonego z uwzględnieniem okresu na dokonanie korekty odliczeń podatku VAT przyjętego zgodnie z art. 20 tej dyrektywy.

Podstawa opodatkowania powinna obejmować koszty nabycia gruntu, na którym budynek został wybudowany, gdy nabycie to podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT, a podatnik dokonał jego odliczenia.

Podpisy