



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
JULIANE KOKOTT  
przedstawiona w dniu 1 marca 2012 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-334/10

X

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa — Odliczenie podatku naliczonego —  
Przebudowa budynku zakładowego w celu przejściowego korzystania z jego części na cele prywatne —  
Opodatkowanie korzystania na cele prywatne

#### I – Wprowadzenie

1. W obrębie obszernego orzecznictwa dotyczącego odliczania podatku naliczonego we wspólnym systemie podatku od wartości dodanej ukształtowała się już wcześniej specjalna dziedzina z własnym wyczerpującym orzecznictwem zajmująca się jedynie odliczaniem podatku naliczonego przy nabyciu dóbr inwestycyjnych, które są wykorzystywane zarówno do celów zawodowych, jak i do celów prywatnych podatnika<sup>2</sup>. Dotyczy to w szczególności budynków oraz samochodów osobowych wykorzystywanych przez podatnika na przestrzeni lat zarówno do celów prywatnych, jak i do celów zawodowych. Jedynie zawodowe korzystanie z tych dóbr jest istotne dla opodatkowania wartości dodanej powstałej w ramach działalności zawodowej i dlatego tylko w tym zakresie należy zneutralizować uprzednie obciążenie podatkiem tych dóbr podatkiem. Jednakże praktyczna i techniczno-podatkowa realizacja tej prostej zasady stwarza pewne trudności.
2. W tym względzie wyjaśnione jest zagadnienie odliczania podatku naliczonego od budynku, który został wybudowany, aby korzystać z niego zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych. Podatnik może najpierw dokonać pełnego odliczenia podatku naliczonego, powinien jednak następnie w ramach wyrównania opodatkować prywatne korzystanie z budynku<sup>3</sup>. W konsekwencji następuje więc z upływem czasu częściowa korekta odliczenia podatku naliczonego.
3. Jak wygląda jednak sytuacja – a zagadnienie to jest przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – w przypadku odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do późniejszej przebudowy budynku wykorzystywanego początkowo wyłącznie do celów zawodowych, aby korzystać z niego częściowo, i to tylko przez okres przejściowy, jako mieszkanie prywatne?

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Po raz pierwszy w wyroku z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, ostatnio w wyroku z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjunt.

3 — Zobacz w tej kwestii szczegółowo pkt 23 i nast.

## II – Ramy prawne

### A – Prawo Unii

4. Artykuł 17 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku<sup>4</sup>, w brzmieniu obowiązującym w 2000 r.<sup>5</sup> (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), reguluje „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” w następujący sposób:

„[...]

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. Obroty podatników są zwykle opodatkowane zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy, który stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

Dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje.

[...]”.

6. Artykuł 6 ust. 2 szóstej dyrektywy rozszerza obowiązek podatkowy wynikający z art. 2 pkt 1 tej dyrektywy w sposób następujący:

„2. Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

- 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, przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;
- b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.

[...]”.

4 — Dz.U. L 145, s. 1.

5 — W odniesieniu do 2000 r. należy stosować art. 17 szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym przez jej art. 28f, dodany przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1), zmieniony, w zakresie istotnym w niniejszej sprawie, przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18). Brzmienie to jest w niniejszej sprawie miarodajne, ponieważ przebudowa, odnośnie do której prawo odliczenia podatku naliczonego jest przedmiotem sporu w postępowaniu krajowym, została dokonana w 2000 r.

7. W tytule VIII szóstej dyrektywy zatytułowanym „Podstawa opodatkowania” znajduje się art. 11, który stanowi:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

[...]

c) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług;

[...]”.

B – *Prawo niderlandzkie*

8. Zgodnie z ustaleniami sądu krajowego art. 15 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) zapewnia przedsiębiorcom prawo do odliczania podatku naliczonego za usługi świadczone na potrzeby przedsiębiorstwa.

### **III – Stan faktyczny i pytania prejudycjalne**

9. W postępowaniu przed sądem krajowym sporna jest zgodność z prawem decyzji o retrospektywnym nałożeniu podatku obrotowego za rok 2000.

10. Podatnikiem jest spółka jawna nieposiadająca osobowości prawnej, która jest jednocześnie skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym. W 2000 r. zajmowała się handlem hurtowym lakierami samochodowymi. Jedynymi wspólnikami są małżonkowie.

11. W 1999 r. małżonkowie nabyli budynek magazynowy i korzystali z niego w ramach handlu hurtowego. Na początku 2000 r. część strychu w budynku magazynowym została rozbudowana w celu tymczasowego zamieszkania dwojga wspólników i ich dzieci. W ramach tego przedsięwzięcia dobudowane zostały dwie lukarny, korytarz, łazienka i toaleta. Za prace te został naliczony podatek od wartości dodanej.

12. Tak rozbudowany strych był używany przez 23 miesiące jako mieszkanie. Następnie został on urządzony do celów zakładowych jako biuro i sala szkoleniowa. Lukarny, korytarz, łazienka i toaleta zostały zachowane.

13. Podatnik dokonał pełnego odliczenia podatku VAT zapłaconego za rozbudowę strychu. Niderlandzka administracja podatkowa nie uznała jednak odliczenia w zakresie, w jakim prace dotyczyły lukarn i korytarza, gdyż zgodnie z jej oceną jedynie dobudowa łazienki i toalety służyła także działalności zawodowej.

14. Rozstrzygnięcie to zostało potwierdzone przez sąd orzekający w pierwszej instancji, który wskazał, iż prace w celu dobudowy lukarn oraz korytarza zostały wykonane wyłącznie po to, aby dwoje wspólników mogło mieszkać w budynku.

15. Podatnik wniósł od tego orzeczenia skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden, który przedłożył Trybunałowi następujące pytania do rozstrzygnięcia w trybie prejudycjalnym:

„Czy podatnikowi, który przejściowo korzysta z części dobra inwestycyjnego należącego do jego przedsiębiorstwa dla własnego użytku przysługuje zgodnie z art. 6 ust. 2 pkt 1 lit. a) i b) oraz art. 11 część A ust. 1 lit. c) a także art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do wydatków na trwałe przekształcenia, które zostały dokonane wyłącznie w celach prywatnego korzystania? Czy dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie ma znaczenie, czy przy nabyciu dobra inwestycyjnego został wobec podatnika naliczony w rachunku podatek VAT, który został przez niego następnie odliczony?”.

16. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rząd niderlandzki i Komisję Europejską. Nie przeprowadzono rozprawy.

#### IV – Ocena prawna

17. Oba pytania prejudycjalne, które zostaną poniżej omówione wspólnie, dotyczą istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego w szczególnej sytuacji przedstawionej przez sąd krajowy.

18. Przesłanki prawa do dokonania odliczenia podatku naliczonego wynikają w niniejszej sprawie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem podatnik powinien pozyskać usługę od innego podatnika, za którą zapłacił podatek VAT (obroty wstępne). Po drugie, obroty wstępne powinny zostać wykorzystane do dokonania przez niego opodatkowanych obrotów (obroty końcowe).

19. Obrotami wstępnymi, w stosunku do których prawo do odliczenia podatku naliczonego jest w niniejszej sprawie sporne, są wyłącznie usługi pozyskane w celu rozbudowy strychu w zakresie, w jakim dotyczą dobudowy dwóch lukarn oraz korytarza (zwane dalej „przebudową”).

20. Przedmiotem pytań prejudycjalnych nie jest natomiast prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem już istniejącego budynku będącego przedmiotem przebudowy. Opodatkowanie podatkiem VAT tego budynku ma – w ramach drugiego pytania prejudycjalnego – znaczenie jedynie w tym zakresie, w jakim mogłoby mieć ono wpływ na odliczenie podatku naliczonego w stosunku do przebudowy.

21. Zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przebudowa uprawnia do dokonania odliczenia podatku naliczonego, jeżeli będzie wykorzystana do dokonywania opodatkowanych obrotów końcowych. Jako że w trakcie dokonywania przebudowy na pierwszy plan wysuwał się początkowo prywatny cel, później jednak wystąpiło korzystanie ze strychu dla celów zawodowych jako biuro i sala szkoleniowa, należy uwzględnić dodatkowo – na co słusznie zwrócili uwagę wszyscy uczestnicy postępowania – orzecznictwo dotyczące odliczenia podatku naliczonego w przypadku inwestycji częściowo wykorzystywanych na cele prywatne.

22. W pierwszej kolejności zostanie przedstawione to ostatnie orzecznictwo (lit. A), którego przesłanki do dokonywania odliczenia podatku naliczonego nie dadzą wyprowadzić się bezpośrednio z postanowień dyrektywy. W dalszej kolejności zostanie zbadane, czy znajdzie ono zastosowanie w niniejszej sprawie (lit. B).

*A – Orzecznictwo dotyczące odliczania podatku naliczonego w przypadku dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo na cele prywatne*

1. Przyporządkowanie dobra inwestycyjnego

23. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – które wywodzi się ostatecznie z wyroku w sprawie Lennartz<sup>6</sup> – jeżeli dobro inwestycyjne jest wykorzystywane zarówno do celów zawodowych, jak i do celów prywatnych, podatnik ma w odniesieniu do podatku VAT wybór pomiędzy przyporządkowaniem tego dobra w pełnym zakresie do aktywów przedsiębiorstwa, pozostawieniem go w pełnym zakresie w majątku prywatnym, w związku z czym zostaje ono całkowicie wyłączone z systemu podatku VAT, lub włączeniem go do aktywów przedsiębiorstwa tylko w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych<sup>7</sup>.

24. Jeżeli zdecyduje się na pełne przyporządkowanie dobra inwestycyjnego do aktywów przedsiębiorstwa, podatek naliczony przy nabyciu dobra może zostać odliczony natychmiast w całości<sup>8</sup>.

25. Dotyczy to nie tylko podatku naliczonego przy kupnie gotowego dobra, lecz także – co ma szczególne znaczenie w przypadku budynków – podatku, którego obowiązek zapłaty powstaje w związku z wytworzeniem dobra<sup>9</sup>, na przykład za nabycie materiałów budowlanych lub za uzyskanie usług budowlanych. W takiej sytuacji kwestie przyporządkowania dobra i jego wykorzystania odnoszą się w sposób nieodzowny do wytworzonego dobra, a nie do świadczeń, z których skorzystano w celu jego wytworzenia.

2. Wykorzystanie do opodatkowanych obrotów na kolejnym etapie

26. Konsekwencją pełnego przyporządkowania dobra wykorzystywanego w sposób mieszany do aktywów przedsiębiorstwa jest opodatkowanie jego wykorzystania – zakresie w jakim następuje to do celów prywatnych – na podstawie art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) w związku z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy<sup>10</sup>. W ten sposób powinno się zapobiec temu, że podatnicy osiągną nieuzasadnioną korzyść w stosunku do ostatecznego konsumenta<sup>11</sup>, a konsumpcja ostateczna podatnika pozostanie nieopodatkowana<sup>12</sup>.

6 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 35.

7 – Zobacz wyroki: z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, Rec. s. I-2775, pkt 20; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831, pkt 25; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, pkt 40; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 46; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 23; z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 34; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 21; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Zb.Orz. s. I-839, pkt 32; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-460/07 Puffer, Zb.Orz. s. I-3251, pkt 39; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Eon Aset Menidjunt, pkt 53.

8 – Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Puffer, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; zobacz już ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 35.

9 – Zobacz ww. w przypisie 7 wyroki: w sprawie Seeling, pkt 43, 47; w sprawie Wollny, pkt 24; w sprawie Puffer, pkt 42.

10 – Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Puffer, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.

11 – Zobacz ww. w przypisie 7 wyroki: w sprawie Wollny, pkt 32; w sprawie Puffer, pkt 54; podobnie już wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517, pkt 33.

12 – Zobacz wyrok z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie 50/88 Kühne, Rec. s. 1925, pkt 29.

27. W świetle powyższego wykorzystanie dobra do celów prywatnych stanowi opodatkowany obrót etapu końcowego w rozumieniu art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy<sup>13</sup>. Tak więc spełnione są przesłanki tego przepisu dla odliczenia podatku naliczonego także dla tej części dobra inwestycyjnego, która jest wykorzystywana do celów prywatnych. Jeżeli jednak opodatkowanie prywatnego używania nie jest możliwe, nie można przyznać w tym zakresie, mimo całkowitego przyporządkowania dobra inwestycyjnego, odliczenia podatku naliczonego. Taka sytuacja może się pojawić, jeżeli hipoteza art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy nie została spełniona<sup>14</sup>.

28. Ponadto nie stosuje się – zgodnie z wyrokiem w sprawie Puffer – orzecznictwa dotyczącego odliczania podatku naliczonego w stosunku do dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych także w przypadku, jeżeli dobro inwestycyjne jest co prawda wykorzystywane częściowo do celów prywatnych i do celów zawodowych, jednakże podatnik wykorzystuje dobro inwestycyjne w ramach swojego przedsiębiorstwa jedynie dla uzyskiwania obrotów zwolnionych od podatku<sup>15</sup>. W takim przypadku występuje co prawda mieszany sposób korzystania z dobra inwestycyjnego, jednakże w sferze przedsiębiorstwa nie występują obroty opodatkowane. Z powyższego wynika, że zgodnie z orzecznictwem korzystanie z dobra do celów przedsiębiorstwa musi podlegać – przynajmniej częściowo – opodatkowaniu, aby mogło w ogóle powstać prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do dobra inwestycyjnego mieszanego użytku.

29. W konsekwencji więc w celu oceny odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia lub wytworzenia dobra inwestycyjnego wykorzystywanego częściowo do celów prywatnych, należy zbadać zarówno opodatkowanie jego wykorzystania do celów zawodowych, jak i opodatkowanie jego wykorzystania do celów prywatnych.

### 3. Znaczenie i cel

30. Przedstawione powyżej orzecznictwo było wielokrotnie kwestionowane co do zasady, zostało jednak, po dokonaniu gruntownej oceny, wielokrotnie potwierdzone przez Trybunał<sup>16</sup>.

31. Przyznania podatnikowi, w przypadku mieszanego korzystania z dobra inwestycyjnego, prawa do całkowitego przyporządkowania dobra do aktywów przedsiębiorstwa i w związku z tym co do zasady prawa do pełnego odliczenia podatku naliczonego, mimo jego częściowego wykorzystywania do celów prywatnych, spowodowane jest chęcią umożliwienia mu późniejszej zmiany sposobu korzystania poprzez zwiększenie części używanej do celów zawodowych bez ponoszenia negatywnych konsekwencji podatkowych<sup>17</sup>.

32. Jeżeli podatnik w przypadku mieszanego sposobu korzystania z dobra inwestycyjnego miałby możliwość jedynie częściowego przyporządkowania dobra w zakresie odpowiadającym korzystaniu z niego do celów przedsiębiorstwa, definitywnie zostałyby wyłączone odliczenie podatku naliczonego za część używaną do celów prywatnych. Część dobra wykorzystywana do celów prywatnych pozostawałaby

13 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Puffer, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.

14 — Podobnie ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, pkt 38–40; zgodnie z którym nie powstaje prawo do całkowitego odliczenia podatku naliczonego, w zakresie w jakim dobra inwestycyjne wykorzystywane są w ramach działalności nieobjętej zakresem stosowania podatku VAT, która jednak nie może być traktowana jako prowadzona w „celach innych niż związane z działalnością zawodową” w rozumieniu hipotezy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

15 — Podobnie ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Puffer, pkt 49.

16 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, w sprawie Puffer; zob. konkretnie w odniesieniu do nieruchomości ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Seeling.

17 — Zobacz opinie rzecznika generalnego F.G. Jacobsa: z dnia 10 listopada 1992 r. w sprawie C-193/91 Mohsche, Rec. s. I-2615, pkt 18; z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, Rec. s. I-2775 pkt 39, 49.



w majątku prywatnym. Późniejsze wykorzystanie części przyporządkowanej do majątku prywatnego do celów zawodowych nie może prowadzić w okresie późniejszym do prawa do odliczenia podatku naliczonego. Szósta dyrektywa nie przewiduje dla takich przypadków żadnego mechanizmu korekcyjnego<sup>18</sup>.

33. Problem ten został w międzyczasie rozwiązany przez prawodawcę unijnego za pomocą dyrektywy Rady 2009/162/UE z dnia 22 grudnia 2009 r. zmieniającej niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>19</sup>, jednakże tylko dla późniejszych okresów, niż okres miarodajny dla postępowania krajowego<sup>20</sup>. Zgodnie z art. 168a wprowadzonym do obecnie obowiązującej dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>21</sup> w stosunku do nieruchomości wykorzystywanych w sposób mieszany – przy czym państwa członkowskie mają możliwość wprowadzenia tej zasady także w stosunku do innych dóbr – przyznaje się jedynie częściowe odliczenie podatku naliczonego. Jednakże to częściowe wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego jest obecnie powiązane z możliwością korekty w przypadku późniejszej zmiany sposobu korzystania z danego dobra.

#### B – Zastosowanie orzecznictwa w niniejszej sprawie

34. Pozostaje zatem do wyjaśnienia kwestia, czy zgodnie z przedstawionym powyżej orzecznictwem dotyczącym odliczania podatku naliczonego w stosunku do dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych zezwala się podatnikowi w sytuacji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym na dokonanie całkowitego odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do przebudowy.

35. Jak trafnie zauważyła Komisja, nie występowałyby żadne wątpliwości odnośnie do tego zagadnienia, jeżeli przebudowa zostałaby dokonana przed nabyciem budynku. W przypadku nabycia budynku mającego być wykorzystywanym częściowo jako magazyn a częściowo jako mieszkanie podatnik byłby uprawniony do przyporządkowania całego budynku do aktywów swojego przedsiębiorstwa z takim skutkiem, że przysługiwało by mu prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego, zaś korzystanie z mieszkania do celów prywatnych podlegałoby następnie opodatkowaniu.

36. To samo obowiązywałoby w przypadku, gdy podatnik sam zbudowałby budynek i od początku przeznaczyłby część tego budynku do celów mieszkaniowych.

37. W tym kontekście należy wyjaśnić zagadnienie, czy sam fakt, że przebudowę przeprowadzono dopiero później, może prowadzić do innej oceny prawa do dokonania odliczenia podatku naliczonego. W tym celu należy po pierwsze ustalić, czy przyznaje się podatnikowi w odniesieniu do przebudowy prawo do pełnego przyporządkowania dobra inwestycyjnego do aktywów jego przedsiębiorstwa (odnośnie do tego zagadnienia w punkcie 1). Po drugie, należy zbadać zarówno opodatkowanie wykorzystania do celów działalności zawodowej, jak i opodatkowanie wykorzystania do celów prywatnych (w tej kwestii w pkt 2).

18 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie C-460/07 Puffer, pkt 44. W tym kontekście można też zaakceptować finansowe (dotyczące płynności finansowej) korzyści powstające z tej regulacji dla podatnika w porównaniu do konsumenta ostatecznego: podobnie ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Puffer, pkt 55–57; zob. też ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Wollny, pkt 38.

19 — Dz.U. L 10, s. 14.

20 — Zgodnie z treścią jej art. 2 dyrektywa 2009/162/UE powinna zostać transponowana do dnia 1 stycznia 2011 r.

21 — Dz.U. L 347, s. 1.

## 1. Przyporządkowanie dobra inwestycyjnego do aktywów przedsiębiorstwa

38. Tak jak to już przedstawiono powyżej, prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego od usług świadczonych w celu wytworzenia dobra inwestycyjnego zależy od przyporządkowania tego dobra do aktywów przedsiębiorstwa<sup>22</sup>. W stosunku do wytworzonego dobra inwestycyjnego powinno istnieć prawo do jego całkowitego zaliczenia do aktywów przedsiębiorstwa. Tylko w takim przypadku istnieje co do zasady prawo do dokonania pełnego odliczenia podatku naliczonego w związku z usługami świadczonymi przy jego wytwarzaniu.

39. Jako że w niniejszej sprawie chodzi o przebudowę już istniejącego budynku, trzeba najpierw wyjaśnić, co należy uważać za wytworzone dobro inwestycyjne [w tej kwestii lit. a) i b)], zanim zbadane zostanie prawo do całkowitego zaliczenia go do aktywów przedsiębiorstwa [lit. c)].

### a) Jednolite lub odrębne traktowanie przebudowy

40. W niniejszej sprawie są możliwe dwa punkty widzenia: można traktować przebudowę jako – późniejsze – koszty wybudowania budynku lub też jako koszty wytworzenia odrębnego dobra inwestycyjnego.

41. W przypadku traktowania przebudowy jako kosztów wybudowania całego budynku prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego zależy od przyporządkowania przebudowanego budynku. Jeżeli budynek byłby przyporządkowany w całości do aktywów przedsiębiorstwa, istniałoby w stosunku do przebudowy co do zasady prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego.

42. W świetle powyższego okoliczność, że przebudowa służyła wybudowaniu mieszkania, które miałyby być wykorzystywane wyłącznie do celów prywatnych, byłaby od samego początku nieistotna. W przypadku bowiem gdy podatnik korzysta z wielu dóbr i usług w celu wybudowania budynku, zgodnie z orzecznictwem w sprawie odliczania podatku naliczonego od wykorzystywanych częściowo na cele prywatne dóbr inwestycyjnych, nie ocenia się odrębnie odliczenia podatku dla każdego obrotu wyjściowego<sup>23</sup>.

43. Podatnik jest raczej uprawniony do przyporządkowania całego wybudowanego przez niego budynku do aktywów jego przedsiębiorstwa. W związku z tym przysługuje mu co do zasady prawo do odliczenia całego podatku naliczonego od wszystkich obrotów wyjściowych służących wybudowaniu budynku. Zasada ta obowiązuje, mimo iż z reguły istnieje możliwość – jak na przykład w przypadku dostawy okna, które ma zostać wbudowane w części przeznaczony do celów prywatnych – zidentyfikowania poszczególnych obrotów wyjściowych przeznaczonych wyłącznie do celów prywatnych.

44. Także przytoczone przez sąd krajowy orzeczenie w sprawie Bakcsi nie stoi wprost na przeszkodzie jednakowemu traktowaniu późniejszej przebudowy i pierwotnych kosztów wybudowania obiektu. W sprawie tej Trybunał co prawda stwierdził, że przyporządkowanie dobra inwestycyjnego nie ma znaczenia dla kwestii, czy w stosunku do obrotów wstępnych związanych z korzystaniem i konserwacją dobra inwestycyjnego przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego<sup>24</sup>. Zgodnie z tym należy oceniać prawo do odliczenia podatku naliczonego od obrotów wstępnych związanych na przykład z korzystaniem i konserwacją z budynku niezależnie od kwestii, czy budynek ten został przyporządkowany do aktywów przedsiębiorstwa.

22 — Zobacz powyżej w pkt 25.

23 — Zobacz powyżej w pkt 25.

24 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Bakcsi, pkt 33.



45. Jednakże już sam sąd krajowy wskazał na okoliczność, że wydatki na przebudowę w niniejszej sprawie nie stanowią kosztów używania lub konserwacji<sup>25</sup>. Z mojego punktu widzenia przebudowa nie jest obrotem wyjściowym zapewniającym używanie lub utrzymanie budynku w ramach bieżącej działalności, lecz obrotem kształtującym sam budynek, zmieniającym jego kształt i możliwości korzystania z niego. Wyrok w sprawie Bakcsi nie znajduje zatem zastosowania w tym względzie.

46. Jednakże z orzecznictwa tego wynika reguła, że przyporządkowania obrotu wyjściowego do przedsiębiorstwa dokonuje się zasadniczo odrębnie dla każdego z takich obrotów.

47. To stanowisko jest również zgodne z utrwalonym orzecznictwem w zakresie opodatkowania obrotów końcowych. Zgodnie z nim z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że każda dostawa dobra lub usługi z reguły powinna być traktowana jako odrębne, samodzielne świadczenie<sup>26</sup>.

48. Ponadto należy uwzględnić orzecznictwo, zgodnie z którym do odliczenia podatku naliczonego może być uprawniony jedynie podmiot, który działa jako podatnik w odniesieniu do obrotu wyjściowego<sup>27</sup>. Kto nabywa dobro wyłącznie na cele prywatne, działa jednak jako osoba prywatna, a nie jako podatnik w rozumieniu szóstej dyrektywy<sup>28</sup>.

49. Jeżeli jednak uzależniono by odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do wszelkich późniejszych przebudów od przyporządkowania budynku, należałoby dopuścić odliczenie także w przypadku późniejszych przebudów, które w sposób trwały służyłyby wyłącznie celom prywatnym. Nie odpowiadałoby to w mojej ocenie powyższemu orzecznictwu, gdyż obrót wyjściowy wykorzystywany w całości i trwale do celów prywatnych nie może być traktowany jako działanie podatnika. W przeciwnym razie nie byłoby możliwe dokonanie niezbędnego w ramach systemu podatku VAT rozgraniczenia pomiędzy działaniem podmiotu jako podatnika i jako osoby prywatnej.

50. Ponadto konsekwencje jednolitego traktowania w ramach podatku VAT budynku i jego późniejszych przebudów nie byłyby do pogodzenia z zasadą neutralności podatkowej. Zgodnie z zasadą neutralności podatnik powinien ponosić ciężar podatku VAT tylko wtedy, gdy ten dotyczy towarów lub usług, których używa on do swej prywatnej konsumpcji, a nie do działalności zawodowej podlegającej opodatkowaniu<sup>29</sup>.

51. Jednolite podejście do budynku i jego późniejszych przebudów powodowałoby także, że podatnik, który dokonałby w budynku trwałej przebudowy z uwagi na cele czysto zawodowe, nie mógłby skorzystać z odliczenia podatku naliczonego, jeżeli poprzednio budynek został w całości przyporządkowany do majątku prywatnego. Podatnik musiałby zatem ostatecznie sam ponosić podatek VAT zapłacony za przebudowę, chociaż rezultat przebudowy byłby wykorzystywany do celów zawodowych podatnika.

52. Uwzględniając powyższe, należy stwierdzić, że dokonane w sposób dorozumiany w orzecznictwie dotyczącym odliczenia podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych używanych częściowo do celów prywatnych uznanie jednolitego traktowania obrotów wyjściowych służących wybudowaniu budynku wykorzystywanego w sposób mieszany<sup>30</sup> stanowi wyjątek uzasadniony ze względów praktycznych, a w szczególności z uwagi na ścisły związek czasowy pomiędzy działaniami skierowanymi na wytworzenie danego dobra. To całościowe traktowanie odzwierciedla fakt, że w stosunku do wielu

25 — Zobacz wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, pkt 3.4.6.

26 — Zobacz wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; zob. już wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 29 – odnośnie do usług.

27 — Podobnie ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 8; wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Zb.Orz. s. I-4685, pkt 32.

28 — Zobacz wyrok z dnia 6 maja 1992 r. w sprawie C-20/91 de Jong, Rec. s. I-2847, pkt 17.

29 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie HE, pkt 48.

30 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyroki: w sprawie Seeling, pkt 43, 47; w sprawie Wollny, pkt 24; w sprawie Puffer, pkt 42.

obrotów wyjściowych koniecznych do wybudowania budynku przyporządkowanie poszczególnych obrotów do celu prywatnego lub związanego z działalnością zawodową związane jest ze znacznymi trudnościami w rozgraniczeniu tych sfer oraz ze znacznym nakładem administracyjnym. Sytuacja taka nie występuje jednak w odniesieniu do wybudowania budynku i jego późniejszej przebudowy, gdyż zdarzenia te mogą być oceniane niezależnie od siebie, ponieważ można je bez trudności rozdzielić pod względem przedmiotowym i nie pozostają w ścisłym związku czasowym.

53. Poza tym już od dłuższego czasu uznaje się w orzecznictwie Trybunału, że różne części jednolitego dobra mogą zostać przyporządkowane albo do aktywów prywatnych albo do aktywów przedsiębiorstwa<sup>31</sup>. Z punktu widzenia podatku VAT nie jest zatem nadzwyczajna sytuacja, w której poszczególne części budynku są traktowane różnie.

54. W konsekwencji w przypadku późniejszej przebudowy dobra inwestycyjnego odliczenie podatku naliczonego nie powinno więc zależeć od jego przyporządkowania. W tym zakresie podzielam stanowisko rządu niderlandzkiego, zgodnie z którym sama okoliczność, iż budynek jako taki został przyporządkowany do sfery zawodowej podatnika, nie prowadzi do automatycznego przyporządkowania przebudowy również do sfery zawodowej.

#### b) Przebudowa jako odrębne dobro inwestycyjne

55. Jeżeli odliczenie podatku naliczonego w stosunku do późniejszej przebudowy należy zasadniczo rozpatrywać niezależnie od przyporządkowania budynku, powstaje wreszcie pytanie, czy poprzez taką przebudowę zostało wytworzone odrębne dobro inwestycyjne.

56. W tym względzie nasuwa się najpierw stanowisko, że wszystkie czynności związane z przebudową służące do wybudowania mieszkania na strychu łącznie doprowadziły do wytworzenia nowego dobra inwestycyjnego w postaci mieszkania. Jego częściami były nie tylko lukarny i korytarz, które zostały dobudowane wskutek przebudowy będącej przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym. Także dobudowana łazienka oraz toaleta, co do których podatnikowi przyznano już prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego, byłyby wtedy częściami odrębnego dobra inwestycyjnego.

57. Czy dla ustalenia właściwego dobra inwestycyjnego wykonanie lukarn i korytarza musi zostać oddzielone od wykonania łazienki i toalety, jest zagadnieniem dotyczącym stanu faktycznego sprawy, które musi zostać ocenione przez sąd krajowy. Dla oceny tej decydujące znaczenie ma okoliczność, czy czynności składające się na przebudowę obejmującą lukarny, korytarz, łazienkę i toaletę pozostawały ze sobą w ścisłym związku przedmiotowym i czasowym, który jest porównywalny do związku zachodzącego pomiędzy czynnościami zmierzającymi do wybudowania budynku.

58. W każdym razie brak jest w mojej ocenie przekonującego argumentu, aby nie traktować jako odrębnego dobra inwestycyjnego całości mieszkania wybudowanego w części budynku lub ocenianych odrębnie lukarn i korytarza.

59. Tak jak to ujął już rzecznik generalny P. Mengozzi, zasadniczymi elementami definicji dobra inwestycyjnego, którą należy stosować w związku z orzecznictwem dotyczącym odliczania podatku naliczonego w stosunku do dóbr inwestycyjnych częściowo wykorzystywanych do celów prywatnych, są trwałe charakter dóbr oraz amortyzacja kosztów związanych z ich nabyciem<sup>32</sup>. Kryteria te są spełnione zarówno przez dobudowane mieszkanie, jak i przez lukarny i korytarz wybudowane w wyniku spornej przebudowy.

31 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Armbrrecht, pkt 19, 20.

32 — Opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Zb.Orz. 2009 s. I-839, pkt 67.

60. Rezultatu tego nie zmienia także okoliczność, że zarówno mieszkanie, jak i lukarny i korytarz są częściami innego dobra inwestycyjnego.

61. Co prawda rzecznik generalny P. Mengozzi opowiedział się za tym, aby w odniesieniu do towarów, które włączono do dóbr inwestycyjnych po ich nabyciu – a które podwyższają ich wartość – w interesie prostoty wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie stosować orzecznictwa o odliczaniu podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych, lecz dokonać bezpośredniego podziału podatku naliczonego. Jednakże odnosił się on w tym względzie wyłącznie do wydatków na utrzymanie, tj. wydatków na zastąpienie już istniejącej części dobra inwestycyjnego nowym składnikiem<sup>33</sup>.

62. Niniejsza sprawa nie dotyczy jednak takich kosztów utrzymania, lecz wybudowania nowych części budynku, które przedtem nie istniały. Jako że przypadek wybudowania nowych części budynku wykorzystywanego w sposób mieszany nie będzie pojawiał się nadmiernie często, nie należy oczekiwać, iż uwzględnienie w ramach podatku VAT wielu dóbr inwestycyjnych w ramach jednego budynku stanowi zbyt kompleksowe zadanie.

63. Z uwagi na stwierdzenie, że nawet lukarny i korytarz same w sobie mogą być odrębnymi dobrami inwestycyjnymi, odpada w końcu także badanie zagadnienia, czy zasady orzecznictwa w sprawie odliczania podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych używanych częściowo do celów prywatnych znajdują zastosowanie do innych przedmiotów niż dobra inwestycyjne<sup>34</sup>.

#### c) Częściowe wykorzystywanie do celów prywatnych

64. W końcu zasadnicze prawo do odliczenia całego podatku naliczonego od przebudowy zależy jeszcze od tego, czy wytworzone dobro inwestycyjne – w niniejszej sprawie dobudowane mieszkanie lub dobudowane lukarny i korytarz – są wykorzystywane zarówno do celów działalności zawodowej, jak i do celów prywatnych. W takim przypadku dobro inwestycyjne mogłoby zostać całkowicie przyporządkowane do aktywów przedsiębiorstwa.

65. Jeżeli sąd krajowy stwierdzi, że dobudowane mieszkanie jako całość powinno zostać potraktowane jako odrębne dobro inwestycyjne, istniałaby możliwość takiego przyporządkowania do aktywów przedsiębiorstwa, gdyż w postępowaniu przed sądem krajowym, jak się wydaje, ustalono, że części dobudowanego mieszkania – a mianowicie łazienka i toaleta – były od początku wykorzystywane do celów działalności zawodowej<sup>35</sup>. W takim przypadku przebudowa w celu wbudowania lukarn i korytarza, będąca przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, byłaby elementem wytworzenia dobra, które było wykorzystywane zarówno do celów prywatnych, jak i do celów działalności zawodowej, a dobudowanego mieszkania nie należałoby traktować inaczej niż prywatnego budynku wybudowanego w celu mieszanego korzystania. Nieistotna byłaby kwestia, do jakich celów służyła dobudowa lukarn i korytarza oceniano osobno, ponieważ decydujące znaczenie ma mieszany sposób wykorzystywania dobra inwestycyjnego w całości<sup>36</sup>.

33 — Zobacz ww. w przypisie 32 opinię rzecznika generalnego w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, pkt 73.

34 — Zobacz w tej kwestii ww. w przypisie 32 opinię rzecznika generalnego w sprawie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, pkt 59 i nast.

35 — Zobacz odnośnie do tej kwestii wyrok *Gerechthof te Leeuwarden* z dnia 7 września 2007 r. w sprawie BK 1024/04, pkt 2.5, który został przedłożony jako orzeczenie pierwszoinstancyjne razem z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

36 — Zobacz powyżej pkt 42, 43.

66. Pytanie sądu krajowego dotyczy jednak jedynie odliczenia podatku naliczonego w przypadku przebudowy, która została wykonana wyłącznie w celu prywatnego wykorzystania. W świetle moich dotychczasowych ustaleń uzasadnione jest pytanie, w jakim zakresie lukarny i korytarz stanowią odrębne dobro inwestycyjne. Aby udzielić odpowiedzi na pytanie prejudycjalne na wypadek, gdyby sąd krajowy w ramach oceny stanu faktycznego dokonał takiego ustalenia, będę kontynuować moją analizę, wychodząc z założenia, że lukarny i korytarz stanowią odrębne dobro inwestycyjne.

67. W takim przypadku pojawia się pewna cecha szczególna niniejszego przypadku w porównaniu do dotychczasowego orzecznictwa w sprawie odliczenia podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych, gdyż lukarny i korytarz były używane w następującej po sobie sekwencji czasowej do różnych celów: Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym przez sąd krajowy małżonkowie używali lukarn i korytarza początkowo wyłącznie do celów prywatnych w ramach ich prywatnego mieszkania, a później używali ich wyłącznie do celów działalności zawodowej w ramach korzystania ze strychu jako biura i sali szkoleń. Poniżej powinno więc zostać zbadane zagadnienie, czy w takim przypadku można uznać mieszane używanie w rozumieniu orzecznictwa w sprawie odliczenia podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych.

i) Wyrok w sprawie Lennartz

68. W związku z powyższym rząd niderlandzki słusznie wskazał na konieczność zbadania, czy małżonkowie, pozyskując usługi związane z przebudową, działali w ogóle jako podatnicy. Bowiem jedynie ten, kto w odniesieniu do obrotu etapu wstępnego działa jako podatnik, może być uprawniony do odliczenia podatku naliczonego<sup>37</sup>, zaś zgodnie z orzecznictwem podatnik, który nabywa dobro wyłącznie do celów prywatnych, działa jako osoba prywatna, a nie jako podatnik w rozumieniu szóstej dyrektywy<sup>38</sup>.

69. Jeżeli za punkt odniesienia przyjęto by wyłącznie sposób początkowego korzystania, to małżonkowie dokonali przebudowy wyłącznie do celów prywatnych i w konsekwencji nie działali jako podatnicy, z tego względu nie mając prawa do odliczenia podatku naliczonego.

70. Jeżeli za punkt odniesienia przyjęto by wyłącznie sposób początkowego korzystania, nie znajdowałoby też zastosowania orzecznictwo w sprawie odliczania podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych. Nie występowałoby ani korzystanie o charakterze mieszanym, ani też – obok korzystania do celów prywatnych – opodatkowane korzystanie z dobra inwestycyjnego do celów zawodowych.

71. W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy początkowo wyłącznie prywatne a następnie wyłącznie zawodowe korzystanie, może być traktowane od samego początku jako częściowe korzystanie do celów zawodowych, wydaje mi się, że będzie pomocny powrót do miejsca, gdzie wszystko się zaczęło, a więc do wyroku w sprawie Lennartz.

37 — Podobnie ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 8; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Waterschap Zeeuws Vlaanderen, pkt 32.

38 — Zobacz ww. w przypisie 28 wyrok w sprawie de Jong, pkt 17.



72. W owym wyroku Trybunał wypracował fundamenty utrwalonego od tego czasu orzecznictwa w sprawie odliczania podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych. W wyroku tym Trybunał ustosunkował się także do kwestii następującego dopiero później korzystania z dobra do celów zawodowych i stwierdził, iż prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego zależy wyłącznie od tego, w jakim charakterze działa osoba w chwili pozyskiwania obrotu wyjściowego<sup>39</sup>. Osoba nabywająca dobra do celów zawodowych dokonuje tego jako podatnik także wtedy, gdy nie korzysta z tych dóbr do tych celów natychmiastowo<sup>40</sup>.

73. Zagadnienie, czy obroty wstępne zostały dokonane po to, aby później realizować cele zawodowe, jest zagadnieniem faktycznym, które należy oceniać, uwzględniając wszystkie okoliczności stanu faktycznego. Do powyższych okoliczności zalicza się rodzaj dóbr, których to dotyczy, oraz okres pomiędzy nabyciem dóbr, a ich użyciem do celów działalności gospodarczej podatnika<sup>41</sup>.

74. Mimo że powyższy wyrok jest punktem wyjściowym dla rozwoju orzecznictwa dotyczącego odliczania podatku naliczonego od mieszanego korzystania z dóbr inwestycyjnych, wytycza jednak już podstawowe kierunki jego dalszego rozwoju.

75. Jak już wskazano powyżej, powodem dla rozwoju orzecznictwa dotyczącego odliczania podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych jest brak możliwości dokonania przez podatnika korekty w przypadku późniejszego korzystania do celów zawodowych z dobra przyporządkowanego do aktywów majątku prywatnego. Jeżeli podatnik nabędzie dobro jako składnik majątku prywatnego, następuje ostateczne wykluczenie możliwości odliczenia podatku naliczonego, nawet w przypadku gdy dobro to w późniejszym okresie będzie wykorzystywane do celów zawodowych<sup>42</sup>.

76. W świetle powyższego nie byłoby uzasadnienia dla całkowitej odmowy odliczenia podatku naliczonego podatnikowi, który dokonał wydatków inwestycyjnych, co do których istnieje ustalenie, że co prawda nie od razu, ale później będą w całości wykorzystane do celów zawodowych. Sytuacja, w której występuje najpierw wyłącznie prywatne korzystanie z dobra, a później zostaje ono wykorzystane wyłącznie do celów zawodowych, stanowi raczej przypadek największych niekorzyści podatkowych, jakie mogą powstać dla podatnika w związku ze zmianą sposobu korzystania z danego dobra, a chęć wyłączenia tych niekorzystnych skutków jest przyczyną rozwoju orzecznictwa dotyczącego odliczenia podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych.

77. Powyższe wnioski wyprowadzone z genezy orzecznictwa można pogodzić także z treścią ostatniego w tej dziedzinie wyroku w sprawie Puffer.

78. Co prawda Trybunał stwierdził w tym wyroku, że odliczenie podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych jest wyłączone dla podatników, którzy dokonują wyłącznie obrotów zwolnionych od podatku. Jednak w takim przypadku podatnik w wyniku zwolnienia podatkowego, nigdy – także w przyszłości – nie dokonuje obrotów opodatkowanych. Zgodnie ze znaczeniem i celem orzecznictwa dotyczącego odliczenia podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych brak jest

39 — Podobnie ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 8; tak samo wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 38.

40 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 14.

41 — Podobnie ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 21; ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Bakcsi, pkt 29; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Eon Aset Menidjunt, pkt 58.

42 — Zobacz opinie rzecznika generalnego F.G. Jacobsa z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037, pkt 75.



jakiegokolwiek powodu do jego zastosowania w stosunku do działalności całkowicie zwolnionej od opodatkowania, jako że zgodnie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy wykorzystanie dobra inwestycyjnego do celów działalności zawodowej nigdy nie może spowodować ziszczenia się przesłanek do odliczenia podatku naliczonego.

79. W niniejszym przypadku nie zachodzi jednak taka sytuacja. Handel hurtowy lakierami samochodowymi prowadzony przez podatnika nie stanowi działalności zwolnionej z podatku.

ii) Dowód późniejszego wykorzystania do celów działalności zawodowej

80. Jest oczywiste, że przez przyznanie prawa do całkowitego przyporządkowania dobra inwestycyjnego do aktywów przedsiębiorstwa, mimo że dobro to jest początkowo wyłącznie wykorzystywane do celów prywatnych, powstaje pewne ryzyko pojawienia się nadużyć.

81. Ryzyko takie występuje w szczególności, jeżeli uwzględni się, że zgodnie z powyższym orzecznictwem cel związany z obrotem wyjściowym wynika wyłącznie z istniejącego w momencie dokonywania tego obrotu zamiaru co do sposobu wykorzystania dobra przez podatnika, którego istnienie znajduje potwierdzenie w pewnych obiektywnych okolicznościach faktycznych, a nie z późniejszego rzeczywistego sposobu wykorzystania tego dobra. Zostało to stwierdzone wprost przez Trybunał dla przypadków ponoszenia przez podatnika pierwszych wydatków inwestycyjnych przed rozpoczęciem rzeczywistej działalności jego przedsiębiorstwa<sup>43</sup>. Moim zdaniem brak jest jakiegokolwiek powodu, aby przyjąć odmienną ocenę w przypadku wydatków inwestycyjnych ponoszonych w okresie późniejszym w ramach prowadzonej już działalności gospodarczej.

82. Należy jednak podkreślić, że także zgodnie z tym orzecznictwem powinny istnieć obiektywne okoliczności wskazujące na zamiar podatnika, aby wykorzystywać w przyszłości do celów działalności zawodowej dobro używane początkowo wyłącznie do celów prywatnych. Już wyrok w sprawie Lennartz wskazuje jako obiektywne okoliczności rodzaj dobra oraz okres do jego zamierzonego wykorzystania do celów zawodowych<sup>44</sup>.

83. Z powyższego wynika, że istnieją dobra inwestycyjne, jak na przykład sauna jako wyposażenie budynku magazynowego hurtowni lakierów samochodowych, które z uwagi na ich rodzaj z reguły mogą być wykorzystywane w ramach prowadzonego przedsiębiorstwa jedynie do celów prywatnych. Tak samo będzie odpowiednio maleć możliwość obiektywnego wykazania istnienia zamiaru późniejszego wykorzystania dobra do celów zawodowych, im bardziej zamiar ten jest umiejscowiony w przyszłości.

84. Ponadto należy podkreślić, iż w żadnym przypadku nie wystarczy sama możliwość późniejszego wykorzystania do celów zawodowych. Takie założenie umożliwiłoby odliczenie podatku naliczonego w stosunku do wszystkich obrotów wstępnych dokonywanych przez podatnika. Planowane w przyszłości wykorzystanie dobra do celów zawodowych musi być konkretne i możliwe do udowodnienia. W tym zakresie należy wychodzić z założenia, że początkowe korzystanie do celów prywatnych, pozwala wstępnie domniemywać istnienie zamiaru używania dobra wyłącznie do celów prywatnych. Podatnik może obalić to domniemanie za pomocą obiektywnych dowodów.

43 — Zobacz wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. s. I-4321, pkt 34, 35; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I-1577, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo.

44 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Lennartz, pkt 21.

85. W niniejszej sprawie ustalono, że przebudowy dokonano początkowo wyłącznie do celów prywatnych, a mianowicie w celu wybudowania części mieszkania. Następnie pomieszczenia były wykorzystywane do celów zawodowych, jako biuro i sala szkoleniowa. Jako że zarówno korytarz, jak i lukarny nadal istniały po przystosowaniu pomieszczeń do celów zawodowych, przebudowane elementy były w okresie późniejszym wykorzystywane do celów zawodowych.

86. Jednakże z przedstawionego stanu faktycznego rozpatrywanego w postępowaniu przed sądem krajowym nie wynika moim zdaniem w sposób jasny, czy późniejsze używanie do celów zawodowych było zamierzone i udokumentowane przez obiektywne okoliczności już w momencie wykonywania przebudowy, czyli w chwili dokonywania obrotu wstępnego.

87. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym mówi się z jednej strony o przebudowie dokonanej wyłącznie w celu jej wykorzystania do celów prywatnych. Jeżeli rozumieć to w taki sposób, iż w momencie dokonania przebudowy nie planowano wykorzystania obrotu wyjściowego do celów zawodowych, to w tym zakresie odliczenie podatku naliczonego byłoby z góry wykluczone. Małżonkowie nie działaliby w tym względzie w chwili dokonywania obrotu wyjściowego jako podatnicy, ponieważ z otrzymanym świadctwem byłyby powiązane jedynie cele prywatne. W takiej sytuacji nie istniałoby prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z przebudową.

88. Z drugiej strony – zgodnie z informacjami sądu krajowego – z góry planowano jedynie przejściowe korzystanie z części budynku magazynowego jako mieszkania dla małżeństwa. W tym zakresie mogły istnieć plany małżonków co do tego, w jaki sposób wykorzystywać przebudowaną część budynku po rezygnacji z używania jej jako mieszkania. Ponadto można rozumieć orzeczenie sądu pierwszej instancji, które zostało przedłożone razem z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w taki sposób, że późniejsze wykorzystywanie do celów zawodowych było od początku zamierzone<sup>45</sup>.

89. Okoliczność, czy od początku istniał zamiar późniejszego wykorzystania lukarn i korytarza do celów zawodowych i czy był on udokumentowany przez obiektywne okoliczności, powinna zostać ostatecznie stwierdzona przez sąd krajowy jako zagadnienie dotyczące stanu faktycznego.

## 2. Wykorzystanie w celu uzyskania opodatkowanego obrotu końcowego

90. W przypadku jeżeli sąd krajowy stwierdzi istnienie, od momentu dokonania obrotu wyjściowego, zamiaru mieszanego wykorzystywania lukarn i korytarza lub przyjmie, iż wbudowane mieszkanie jako takie jest właściwym dobrem inwestycyjnym, spółka jako podatnik będzie miała zgodnie z orzecznictwem w sprawie odliczania podatku naliczonego od dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych częściowo do celów prywatnych prawo do pełnego przyporządkowania tych dóbr do aktywów przedsiębiorstwa.

91. Aby mieć w tym zakresie także prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego, podatnik musiałby mieć zamiar całkowitego wykorzystywania przebudowanych części budynku zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy do dokonywania opodatkowanych obrotów wyjściowych. W rozpatrywanym przypadku zależy to od zamierzonego sposobu wykorzystywania wytworzonego dobra inwestycyjnego.

92. W zakresie w jakim istniał zamiar wykorzystania dobra inwestycyjnego do celów działalności zawodowej – w przypadku wbudowanego mieszkania odnośnie do częściowego wykorzystywania do celów zawodowych łazienki i toalety, zaś w przypadku lukarn i korytarza od momentu korzystania z nich jako części biura i sali szkoleniowej – obroty wyjściowe podlegają opodatkowaniu zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy w ramach działalności handlowej podatnika.

45 — Zobacz wyrok *Gerechthof te Leeuwarden* z dnia 7 września 2007 r. w sprawie BK 1024/04, pkt 2.3.

93. W zakresie w jakim istniał zamiar wykorzystania dobra inwestycyjnego do celów prywatnych, wchodzi w rachubę opodatkowanie obrotu końcowego zgodnie z hipotezą art. 6 ust. 2 akapit pierwszy w związku z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

a) Korzystanie z dobra zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy

94. Zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy korzystanie z dobra stanowiącego część aktywów przedsiębiorstwa na prywatne potrzeby podatnika jest opodatkowane.

95. W przypadku gdy dobudowane mieszkanie bądź lukarny i korytarze stanowią odrębne dobro inwestycyjne, które w całości może zostać przyporządkowane do aktywów przedsiębiorstwa, ich późniejsze użycie do celów prywatnych małżonków podlega odrębnemu opodatkowaniu.

96. Z uwagi na odrębność tego dobra jest również bez znaczenia, czy dobro inwestycyjne, z którym są faktycznie związane dobudowane mieszkanie bądź lukarny i korytarz, uprawniało do pełnego lub tylko częściowego odliczenia podatku VAT. Dlatego też na drugie pytanie Hoge Raad należy odpowiedzieć, że dla udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze jest bez znaczenia, czy przy nabyciu dobra inwestycyjnego został wobec podatnika naliczony w rachunku podatek VAT, który został przez niego następnie odliczony.

97. Poza tym w niniejszym przypadku korzystanie z dobudowanego mieszkania bądź lukarn i korytarzy do celów prywatnych nie jest zwolnione z opodatkowania.

98. Co prawda w sprawie C-436/10 BLM Trybunał będzie orzekać w kwestii, czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, zwalniający z podatku wynajem nieruchomości, znajduje zastosowanie do korzystania z części budynku do celów prywatnych, które zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy co do zasady podlega opodatkowaniu. Zagadnienie to pojawia się jednak w tamtej sprawie w odniesieniu do szczególnego przypadku, w którym korzystającym z części budynku jest podmiot, który pod względem prawnym nie jest tożsamy ze spółką będącą podatnikiem.

99. W niniejszej sprawie spółka będąca podatnikiem nie posiada z jednej strony osobowości prawnej, zaś z drugiej strony pytania prejudycjalne opierają się na założeniu, że dobro inwestycyjne jest wykorzystywane do zaspokajania potrzeb podatnika, a nie innego podmiotu. W stosunku do takiego przypadku zostało już rozstrzygnięte, iż zwolnienie z podatku wynikające z art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy nie znajduje zastosowania do sytuacji opodatkowanej według art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy<sup>46</sup>.

100. Powoduje to w konsekwencji, że także zamierzone wykorzystanie istotnego dobra inwestycyjnego do celów prywatnych podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 pkt 1 w związku z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

b) Nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na podstawie art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. b) szóstej dyrektywy

101. W niniejszej sprawie nie może natomiast znaleźć zastosowania hipoteza art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. b) szóstej dyrektywy.

46 — Wyżej wymieniony w przypisie 7 wyrok w sprawie Seeling.

102. Nie należy dopatrywać się obrotów etapu końcowego, jak po części argumentowano, w korzystaniu przez parę małżeńską z usługi w postaci przebudowy. Usługi te muszą być świadczone wobec spółki będącej podatnikiem, aby stanowić podstawę dla prawa do odliczenia naliczonego podatku. Dlatego też stanowią one obroty wyjściowe.

103. Obrotów końcowych należy dopatrywać się raczej w korzystaniu z dóbr stworzonych przez obroty wyjściowe, czyli z mieszkania względnie lukarn i korytarza. Jako że chodzi zatem o korzystanie z dobra zaliczonego do aktywów przedsiębiorstwa, należy stosować do takiego korzystania wyłącznie hipotezę art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy.

## V – Wnioski

104. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby odpowiedział na pytania prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad w następujący sposób:

Podatnikowi, który wykorzystuje przejściowo część dobra inwestycyjnego zaliczonego w poczet aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych, przysługuje zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku naliczonego od wydatków na trwałą przebudowę dokonaną wyłącznie w celu korzystania na własne potrzeby i które prowadzą do powstania odrębnego dobra inwestycyjnego, jeżeli podatnik w chwili dokonywania przebudowy posiadał potwierdzony przez okoliczności faktyczne zamiar korzystania z wytworzonego w ten sposób dobra inwestycyjnego w celu uzyskiwania opodatkowanych obrotów swojego przedsiębiorstwa, i to także w sytuacji gdy ten sposób wykorzystania miał nastąpić dopiero po korzystaniu z tego dobra do celów prywatnych. Prawo do odliczenia podatku naliczonego istnieje niezależnie od tego, czy podatnikowi przy nabyciu dobra inwestycyjnego będącego przedmiotem przebudowy naliczono w rachunku podatek VAT, który został przez niego następnie odliczony.