



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 8 grudnia 2011 r.¹

Sprawa C-594/10

T.G. van Laarhoven[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa — Odliczenie podatku naliczonego — Ograniczenie —
Przejściowe utrzymanie w mocy dotychczasowych przepisów — Zmiana istniejącego ograniczenia
prowadząca do kwotowego rozszerzenia zakresu jego zastosowania — Samochód osobowy wykorzystywany
zarówno do celów prywatnych, jak i zawodowych — Opodatkowanie wykorzystania do celów prywatnych

I – Wprowadzenie

1. Prawo do odliczenia podatku naliczonego co do zasady nie podlega ograniczeniu. Niemniej jednak szósta dyrektywa VAT² oraz następująca po niej dyrektywa w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ nadal dopuszczają możliwość utrzymania w mocy dotychczasowych przepisów krajowych ograniczających prawo do odliczenia, pod warunkiem że dany przepis obowiązywał już w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy. W jaki jednak sposób należy traktować późniejsze zmiany takiego przepisu, które rozszerzają ograniczenie prawa do odliczenia tylko w zakresie kwoty? Jest to kwestia, o której wyjaśnienie zasadniczo zwrócono się w niniejszej sprawie do Trybunału. Jednakże w tym kontekście należy również wyjaśnić, czy leżący u podstaw niniejszej sprawy przepis prawa niderlandzkiego rzeczywiście należy oceniać w świetle przepisów Unii dotyczących odliczenia podatku, czy też ewentualnie tych dotyczących opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych. Rzeczony przepis z całą pewnością dopuszcza bowiem bezpośrednio i całkowite odliczenie podatku w odniesieniu do wykorzystania samochodu osobowego zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych, a jedynie w odniesieniu do wykorzystania do celów prywatnych określa możliwość ryczałtowego dodatkowego wymiaru podatku w skali roku.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

2. Artykuł 6 szóstej dyrektywy zatytułowany „Świadczenie usług” stanowi:

„2. Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb

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, s. 1).

3 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Ze względu na to, że okoliczności sprawy przed sądem krajowym miały miejsce w 2006 r., a powyższa dyrektywa, zgodnie z jej art. 413, weszła w życie dopiero w dniu 1 stycznia 2007 r., badanie niniejszej sprawy następuje w oparciu o szóstą dyrektywę.

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;

[...]

Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisu niniejszego ustępu, pod warunkiem że takie odstąpienie nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji”.

3. Tytuł VIII szóstej dyrektywy zatytułowany „Podstawa opodatkowania” zawiera art. 11, który w zakresie mającym znaczenie w sprawie 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;

[...]”.

4. Artykuł 17 szóstej dyrektywy, w wersji wynikającym z jej art. 28f pkt 1, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” ma następujące brzmienie:

„2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [wykorzystywane w celu dokonywania czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy, Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej. Odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

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

[...]”.

5. Artykuł 20 szóstej dyrektywy zatytułowany „Korekta odliczeń” stanowi, co następuje:

„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; jednakże nie będzie dokonywało się korekty w przypadkach transakcji w całości lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności, jak również przy przekazywaniu prezentów o małej wartości oraz próbek według art. 5 ust. 6. Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać korekty w przypadkach transakcji całkowicie lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku kradzieży.

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].

[...]”.

B – Prawo niderlandzkie

6. Zgodnie z wywodami sądu krajowego w ramach transpozycji szóstej dyrektywy Niemcy utrzymały w mocy przepis, który ogranicza możliwość odliczenia podatku związanego z samochodami osobowymi wykorzystywanymi przez przedsiębiorcę nie tylko do celów związanych z przedsiębiorstwem, lecz również do celów prywatnych⁴. W myśl tego przepisu podatek od wartości dodanej (VAT), który nakłada się w związku z posiadaniem, a także nabyciem samochodu osobowego, jest najpierw odliczany w taki sposób, jak gdyby pojazd był wykorzystywany wyłącznie do celów zawodowych. Jednak na koniec każdego roku dokonuje się dodatkowego wymiaru podatku VAT. W tym celu pobiera się wyrażoną w procentach ustaloną część ryczałtowo określonej kwoty, która w ramach poboru podatku dochodowego uznawana jest za kwotę wyłączoną dla celów prywatnych. Ta ryczałtowo określona kwota stanowi z kolei wyrażoną w procentach część ceny katalogowej lub wartości rynkowej pojazdu.

7. Z biegiem czasu powyższy przepis uległ wielokrotnym zmianom, które, jak wywodzi sąd krajowy, w większości przypadków prowadziły do zmniejszenia kwoty ostatecznie podlegającej odliczeniu.

8. Po pierwsze, wyżej wymieniona wyrażona w procentach ustalona kwota uległa wielokrotnym zmianom. Podczas gdy w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy stawka ta wynosiła 12%, była ona w międzyczasie stopniowo zwiększana do 12,5%, 13,5% i 13%; począwszy od dnia 1 stycznia 1992 r. wynosi ona ponownie 12%. Po drugie, w międzyczasie podwyższona została wysokość wyłączonej kwoty, która stanowi podstawę stosowania powyższej ustalonej stawki procentowej. Podczas gdy początkowo wyłączona kwota wynosiła co najmniej 20% ceny katalogowej pojazdu, w okresie późniejszym w określonych przypadkach, w szczególności gdy wykorzystanie do celów prywatnych prowadziło do przekroczenia określonego limitu kilometrów, kwotę wyłączoną zwiększono do 24%, a następnie do 25%. Począwszy od dnia 1 stycznia 2004 r. do okresu opodatkowania właściwego dla okoliczności niniejszej sprawy, kwota wyłączona wynosiła – pomijając wykorzystanie do celów prywatnych nieprzekraczające rocznego limitu 500 km – co najmniej 22%. Również wprowadzone z biegiem czasu zmiany kwalifikacji prawnej przemieszczania się między miejscem wykonywania pracy i miejscem zamieszkania jako wykorzystanie do celów zawodowych bądź prywatnych umożliwiły w danych okresach zwiększenie wyłączonej kwoty.

4 — Zobacz art. 15 ust. 6 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.) w związku z art. 15 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (rozporządzenia dotyczącego wprowadzenia podatku obrotowego z 1968 r.).

III – Okoliczności sprawy i pytania prejudycjalne

9. T.G. van Laarhoven prowadzi w Niderlandach działalność gospodarczą w zakresie doradztwa podatkowego w postaci jednoosobowego przedsiębiorstwa. W 2006 r. majątek tego przedsiębiorstwa składał się kolejno z dwóch samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych. W deklaracji podatkowej VAT dotyczącej czwartego kwartału 2006 r. zadeklarował on kwotę 538 EUR jako podatek VAT należny z tytułu wykorzystania pojazdu do celów prywatnych przekraczającego limit 500 km, następnie jednak wniósł on o dokonanie korekty wymiaru podatku i o jego zwrot. Jako że zarówno złożony przez niego wniosek, jak i wniesiona w pierwszej instancji skarga nie zostały uwzględnione, T.G. van Laarhoven wniósł skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden. Podniósł on między innymi, że będące podstawą sporu niderlandzkie uregulowania podatkowe są niezgodne z klauzulą „standstill” zawartą w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

10. W tych okolicznościach Hoge Raad zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy są sprzeczne z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zmiany wprowadzone do uregulowania ograniczającego odliczenie, takiego jak rozpatrywane w niniejszym przypadku, w drodze których wprowadzenia państwo członkowskie zamierzało skorzystać z przewidzianej w tym przepisie możliwości (utrzymania w mocy) wyłączenia odliczenia w przypadku określonych towarów i usług, jeśli wskutek tych zmian w większości przypadków zwiększyła się kwota wyłączona z możliwości odliczenia, lecz zostały zachowane logika i systematyka tego ograniczającego możliwość odliczenia przepisu?
- 2) Jeśli na pytanie to należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, czy sąd krajowy nie może stosować uregulowania ograniczającego możliwość odliczenia jako całości, czy też wystarczy, że nie będzie on uwzględniał tego uregulowania o tyle, o ile rozszerza ono zakres stosowania wyłączenia lub ograniczenia istniejącego w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy?”.

11. W postępowaniu przed Trybunałem wzięli udział T.G. van Laarhoven, rząd niderlandzki, rząd Zjednoczonego Królestwa i Komisja Europejska, przy czym rząd Zjednoczonego Królestwa złożył jedynie uwagi na piśmie.

IV – Ocena prawna

A – Uwagi wprowadzające

12. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia od podatku, które wyraźnie i jednoznacznie określa art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy⁵, stanowi istotną część systemu podatku VAT⁶. Ma ono na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej⁷, może być wykonywane bezpośrednio⁸, i w ten sposób gwarantuje neutralność tego podatku⁹. W konsekwencji prawo do odliczenia co do zasady nie może być ograniczane¹⁰.

5 — Wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 18; wyroki z dnia 23 kwietnia 2009 r.: w sprawie C-460/07 Puffer, Zb. Orz. s. I-3251, pkt 82; w sprawie C-74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb. Orz. s. I-3459, pkt 17.

6 — Wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 Magoora, Zb. Orz. s. I-10921, pkt 28; z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-274/10 Komisja przeciwko Węgrom, Zb. Orz. s. I-7291, pkt 43.

7 — Wyroki: z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. s. I-1, pkt 15; z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. s. I-3303, pkt 39; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb. Orz. s. I-10567, pkt 27.

8 — Wyroki: 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 43; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, Rec. s. I-5583, pkt 35; z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb. Orz. s. I-7467, pkt 37.

9 — Wyroki: z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 59; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb. Orz. s. I-9549, pkt 26; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Magoora, pkt 28.

10 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Magoora, pkt 28; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie Pannon Gép Centrum, pkt 37; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 43.

13. Prawo do odliczenia podatku VAT objęte jest jednak odstępstwem, o którym mowa w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, a w szczególności w akapicie drugim¹¹. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy swe przepisy dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT obowiązujące w chwili wejścia w życie tej dyrektywy, aż do przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym artykule¹². Ponieważ dotychczas Rada nie przyjęła takich przepisów¹³, w okresie mającym znaczenie dla niniejszej sprawy państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy całość ustawodawstwa dotyczącego wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT¹⁴.

14. Hoge Raad zwraca się do Trybunału z wnioskiem o dokonanie wykładni art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, wskazując na niderlandzki przepis dotyczący opodatkowania podatkiem VAT wykorzystania samochodu osobowego zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych. Zgodnie ze stanowiskiem Hoge Raad przepis ten, który obowiązywał już w chwili wejścia w życie dyrektywy, prowadzi do ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT. Wątpliwości co do zgodności rzeczonoego przepisu z szóstą dyrektywą wynikają zatem konkretnie z okoliczności, że po wejściu w życie dyrektywy przepis uległ wielokrotnym zmianom, które prowadziły do kwotowego ograniczenia możliwości odliczenia.

15. Jednakże powstaje tu pytanie, czy przepis niderlandzki w ogóle można uznać za ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT, które należy oceniać w świetle art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

16. Przepis niderlandzki, na co wskazuje również Komisja, rzeczywiście przyznaje podatnikowi prawo do bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku VAT, którym obciążone jest w szczególności nabycie samochodu osobowego przeznaczonego do wykorzystania zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych. Z tego względu rzeczony przepis jest zgodny z utrwalonym orzecznictwem, według którego podatnik może przecież zaliczyć w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa dobro inwestycyjne wykorzystywane zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych¹⁵, i w tym przypadku podatek VAT naliczony przy nabyciu tego dobra podlega co do zasady całkowitemu i bezpośredniemu odliczeniu zgodnie z art. 17 i 18 dyrektywy¹⁶.

17. Jednakże w przekonaniu sądu krajowego ograniczenie prawa do odliczenia podatku wynika z faktu, że uregulowanie niderlandzkie określa rozłożony w czasie dodatkowy wymiar podatku VAT dotyczący wykorzystania samochodu osobowego do celów prywatnych. W ten sposób każdorazowo z końcem roku pobiera się kwotę podatku VAT z tytułu wykorzystania do celów prywatnych obliczaną jako wyrażoną w procentach ustaloną część ryczałtowo określonych kosztów, które z kolei stanowią wyrażoną w procentach część ceny katalogowej lub wartości rynkowej pojazdu.

18. Jednakże zgodnie z systemem szóstej dyrektywy powyższego dodatkowego wymiaru podatku VAT nie należy uznać za ograniczenie prawa do odliczenia w rozumieniu art. 17 ust. 6 dyrektywy, które byłoby dopuszczalne jedynie w drodze wyjątku i przejściowo. Przeciwnie, takie późniejsze pobranie podatku VAT z tytułu prywatnego wykorzystania towaru w całości zaliczonego do aktywów przedsiębiorstwa, od którego podatek VAT podlegał bezpośredniemu i całkowitemu odliczeniu, jest zgodne z konstrukcją systemu ustanowionego przez dyrektywę¹⁷.

11 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 19; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Magoora, pkt 29.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 19; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 28; wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09 X Holding, Zb. Orz. s. I-3129, pkt 38.

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 83; ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie X Holding, pkt 39; wyrok z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-395/09 Oasis East, Zb. Orz. s. I-8811, pkt 20. Dyrektywa w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zawiera odpowiadający art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy art. 176, który umożliwia utrzymanie wyłączeń.

14 — Pod warunkiem, że wyłączone towary i usługi są określone w sposób dostatecznie precyzyjny oraz że nie stanowią one wyłączeń ogólnych, zob. ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie X Holding, pkt 40–45.

15 — Wyroki: z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb. Orz. s. I-3123, pkt 46; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb. Orz. s. I-8297, pkt 21; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 39.

16 — Wyrok z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb. Orz. s. I-7037, pkt 24; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 22; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 40.

17 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 33.

19. Sama dyrektywa określa bowiem, że w takiej sytuacji prawo do całkowitego i bezpośredniego odliczenia wiąże się z obowiązkiem zapłaty podatku VAT od sumy wydatków związanych z wykorzystaniem aktywów przedsiębiorstwa do celów prywatnych¹⁸. W tym celu zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy wykorzystanie do celów prywatnych jest uważane za odpłatne świadczenie usług, a tym samym w myśl art. 11 część A ust. 1 lit. c) dyrektywy podatnik ma obowiązek zapłaty podatku VAT od wydatków związanych z tymże wykorzystaniem¹⁹.

20. Do realizacji tego samego celu zmierza art. 20 szóstej dyrektywy, który zawiera zasady dokonywania korekty wstępnych odliczeń i który podobnie jak art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy, mimo że ich zakres stosowania nie jest całkowicie zbieżny, stosuje się w przypadkach, gdy dany towar wykorzystuje się jednocześnie do celów zawodowych i prywatnych²⁰.

21. Celem obu przepisów dyrektywy jest, po pierwsze, uniknięcie sytuacji, w której podatnikowi, który wykorzystuje przedmiot zaliczony do aktywów swojego przedsiębiorstwa także do celów prywatnych, poprzez przyznanie możliwości uprzedniego całkowitego odliczenia podatku przysporzona jest bezpodstawną korzyść gospodarcza kosztem konsumenta końcowego. Po drugie, oba przepisy zmierzają do zapewnienia związku między odliczeniem podatku naliczonego oraz poborem podatku należnego²¹.

22. W swoim postanowieniu odsyłającym Hoge Raad wskazuje, że do dnia 1 stycznia 2007 r. niderlandzkie przepisy prawne regulujące wykorzystanie majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych nie przewidywały żadnego opodatkowania go w związku z takim wykorzystaniem zgodnie z art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Niezależnie od tego należy jednak stwierdzić, że rozpatrywany w niniejszej sprawie przepis niderlandzki reguluje kwestię opodatkowania samochodów osobowych wykorzystywanych do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, od których podatek VAT podlega bezpośredniemu i całkowitemu odliczeniu. Zatem w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznych wskazówek służących ocenie zgodności rzeczonego przepisu z szóstą dyrektywą należy dokonać wykładni art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 20 szóstej dyrektywy, a nie jej art. 17 ust. 6.

23. Na wypadek gdyby Trybunał nie podzielił mojego stanowiska, w dalszej części opinii posiłkowo zamieszczę uwagi dotyczące wykładni art. 17 ust. 6 dyrektywy, o której dokonanie zwrócił się Hoge Raad.

B – W przedmiocie wykładni art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 20 szóstej dyrektywy

24. Jak stwierdziłam powyżej, z orzecznictwa wynika, że zakres stosowania art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 20 szóstej dyrektywy może być zbieżny. Zachodzi to w szczególności w przypadku, gdy od towaru zaliczonego do aktywów przedsiębiorstwa podatek VAT podlegał bezpośredniemu i całkowitemu odliczeniu, a następnie towar ten wykorzystuje się nie tylko do celów zawodowych, lecz także prywatnych²². Na ile można to stwierdzić, z dotychczasowego orzecznictwa nie wynika, czy i w jakich okolicznościach jeden z rzeczonych przepisów dyrektywy należy w takiej sytuacji badać w pierwszej kolejności.

18 — Wyżej wymieniony w przypisie 16 wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 30; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 24, 31, 33.

19 — Zobacz wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, pkt 42 i nast.; ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 25; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 41 i nast.

20 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 34.

21 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 35 i nast.

22 — Zobacz pkt 20 powyżej.

25. Z punktu widzenia systematyki art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy przepis ten wydaje się mieć charakter szczególny, gdyż dotyczy on jedynie wykorzystania do celów prywatnych lub niezwiązanych z działalnością przedsiębiorstwa, natomiast nie dotyczy np. przeznaczenia na działalność zwolnioną z podatku²³. Ponadto stosowanie tego przepisu prowadzi do tego, że wykorzystanie do celów prywatnych stanowi czynność opodatkowaną w rozumieniu art. 17 ust. 2 dyrektywy²⁴. Skutkiem takiej fikcji jest to, że podatnikowi przyznaje się prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów w całości zaliczonych do aktywów przedsiębiorstwa²⁵ i prawo to nadal mu przysługuje, zatem nie jest konieczna korekta, o której mowa w art. 20 dyrektywy, zwłaszcza że wydaje się, iż nie są spełnione przesłanki stosowania tego przepisu. Ponadto art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy umożliwia bardziej elastyczne wykonywanie uprawnień, niż jest to przewidziane w art. 20 ust. 2 dyrektywy dotyczącym jedynie korekty w skali roku.

26. Przepis niderlandzki dotyczący opodatkowania prywatnego wykorzystania samochodów osobowych używanych w sposób mieszany, określając dodatkowy wymiar VAT w skali rocznej, wykazuje pewne podobieństwo do art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, który również przewiduje korektę odliczenia w skali rocznej. Jednakże w myśl wyroku w sprawie Wollny²⁶ również w ramach opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych zgodnie z art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy państwa członkowskie mają, ze względu na przysługujący im zakres swobodnego uznania i dla celów określenia podstawy opodatkowania wykorzystania na prywatne potrzeby, możliwość przyjęcia zasad dotyczących korekty odliczenia zgodnie z art. 20.

27. Jednakże dla celów niniejszego badania nie jest konieczne wyczerpujące wyjaśnienie kwestii precyzyjnego rozgraniczenia między art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 20 szóstej dyrektywy. Mając na uwadze ich wspólny cel²⁷ oraz taki sam skutek gospodarczy²⁸, wystarczy stwierdzić, że oba przepisy, podobnie jak prawo do odliczenia podatku, ostatecznie zmierzają do zapewnienia neutralności obciążenia podatkowego²⁹. Z kolei owa neutralność zapewniona jest jedynie wówczas, gdy kompensacja dokonywana na podstawie obu przepisów nie pozostaje w tyle ani nie wykracza poza kwotę odpowiadającą faktycznemu wykorzystaniu do celów prywatnych. Następczego opodatkowania VAT dokonuje się w zakresie, jaki umożliwia uniknięcie uzyskania przez podatnika bezpodstawnej korzyści, którą uzyskałby on wskutek wykorzystania do celów prywatnych towaru, od którego podatek VAT podlega całkowitemu odliczeniu³⁰.

28. W odniesieniu do art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) w związku z art. 11 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Trybunał sprecyzował wprawdzie, że nawet jeżeli pojęcie „suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usług” stanowi pojęcie unijnoprawne, to w odniesieniu do zasad określania sumy wydatków państwom członkowskim przysługuje pewien zakres swobodnego uznania. Także art. 20 ust. 1 i 4 szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim pewien zakres swobodnego uznania, określając, że wstępne odliczenie korygowane jest „zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie”, a do celów stosowania między innymi ust. 2 państwa członkowskie mogą wskazać kwotę podatku, którą należy brać pod uwagę przy korekcie, jak również mogą one umożliwić uproszczenia administracyjne.

23 — Zobacz wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb. Orz. s. I-3039, pkt 33.

24 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 41.

25 — Zobacz ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 42.

26 — Wyżej wymienionego w przypisie 15, pkt 37.

27 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 37.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 23 wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 30.

29 — Zobacz ww. w przypisie 23 wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 26 w przedmiocie art. 20 dyrektywy.

30 — Zobacz ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Wollny, pkt 32–36.

29. Chociaż to swobodne uznanie z pewnością dopuszcza w pewnym zakresie ryczałtowe metody obliczeniowe, to jednak należy zapewnić, aby zryczałtowanie spełniało co do zasady wymogi szóstej dyrektywy odnoszące się do kompensacji następczej. Zatem obliczenie ryczałtowe nie może być nieproporcjonalne do rzeczywistego zakresu wykorzystania do celów prywatnych.

30. Biorąc pod uwagę rozpatrywany w niniejszej sprawie przepis niderlandzki, wydaje się, że spełnienie powyższego warunku jest co najmniej wątpliwe. W spornym roku podatkowym 2006 dodatkowego wymiaru VAT dokonywano bowiem w następujący sposób: w przypadku, gdy wykorzystanie do celów prywatnych przekraczało roczny limit 500 km, przyjmowano kwotę wyłączonej w wysokości co najmniej 22% wartości pojazdu. Stawka opodatkowania stosowana do tej kwoty wyłączonej wynosiła 12%. Komisja stoi na stanowisku, że ustalenie takiej kwoty ryczałtu jest sprzeczne z dyrektywą, gdyż z uwagi na brak dalszego rozróżnienia dotyczącego wykorzystania do celów prywatnych przekraczającego roczny limit 500 km nie jest wykluczone, że podatnik uzyska bezpodstawną korzyść lub jego opodatkowanie będzie zbyt wysokie, gdyż pominięto ewentualną utratę wartości pojazdu.

31. W mojej opinii do sądu krajowego należy dokonanie oceny powyższego. Z postanowienia odsyłającego nie można bowiem wyprowadzić jednoznacznego wniosku, czy w 2006 r. kwota wyłączonej została obliczona na podstawie ceny katalogowej, czy też na podstawie rzeczywistej wartości pojazdu. Ponadto treść postanowienia odsyłającego wskazuje na to, że do obliczenia kwoty wyłączonej w 2006 r. przyjęto stawkę *co najmniej* 22%, a zatem nie można wykluczyć, iż dokonuje się dalszego rozróżnienia w zależności od zakresu wykorzystania do celów prywatnych.

32. W przypadku, gdyby w postępowaniu przed sądem krajowym Hoge Raad doszedł do wniosku, że rozpatrywane tu przepisy niderlandzkie prowadzą do zbyt wysokiego³¹ dodatkowego wymiaru podatku VAT dotyczącego rzeczywistego wykorzystania samochodu osobowego do celów prywatnych, w obliczu pierwszeństwa prawa Unii oraz obowiązku ochrony praw, które prawo Unii przyznaje jednostkom, jest on zobowiązany do niestosowania uregulowania prawa krajowego w zakresie, w jakim wykracza ono poza odpowiednie opodatkowanie wykorzystania do celów prywatnych³².

33. W związku z powyższym Hoge Raad należy udzielić takiej odpowiedzi, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy i art. 20 tej dyrektywy sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w odniesieniu do samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych dopuszcza możliwość bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku VAT, natomiast w odniesieniu do wykorzystania do celów prywatnych przewiduje ryczałtowy dodatkowy wymiar VAT, który jest nieproporcjonalny do rzeczywistego wykorzystania do celów prywatnych. W sytuacji, gdy sąd krajowy stosuje taki przepis i skutkuje on zbyt wysokim dodatkowym wymiarem VAT dotyczącym rzeczywistego wykorzystania samochodu osobowego do celów prywatnych, sąd krajowy zobowiązany jest do niestosowania tego przepisu w zakresie, w jakim wykracza on poza odpowiednie opodatkowanie wykorzystania do celów prywatnych.

C – Rozważania o charakterze posiłkowym: w przedmiocie pytania pierwszego

34. Na wypadek gdyby odpowiednio do sformułowania pytania prejudycjalnego i niezależnie od okoliczności, że rozpatrywany w niniejszej sprawie przepis niderlandzki dopuszcza możliwość bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku VAT oraz że w odniesieniu do wykorzystania do celów prywatnych określa on jedynie dodatkowy wymiar podatku VAT, Trybunał uznał, iż należy

31 — Także ewentualny zbyt niski dodatkowy wymiar podatku VAT jest sam w sobie równie problematyczny, niemniej jednak nieistotny w ramach postępowania przed sądem krajowym, gdyż w postępowaniu tym podatnik kwestionuje wyłącznie decyzje podatkowe ustalające wysokość dodatkowego wymiaru podatku VAT, zmierzając do uchylecia lub przynajmniej obniżenia określonego podatku.

32 — Zobacz pkt 72 mojej opinii z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer (wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r.), Zb. Orz. s. I-2283. Natomiast w ww. w przypisie 6 wyroku w sprawie Magoora, pkt 44, Trybunał przyjął rozwiązanie, zgodnie z którym należy dokonać zgodnej z prawem Unii wykładni przepisów krajowych.

dokonać wykładni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, w dalszej części opinii posiłkowo dokonam badania tego przepisu. W tym celu, podobnie jak sąd krajowy, za podstawę oceny przyjmuję – moim zdaniem niesłuszne – założenie, że przepis niderlandzki ogranicza prawo do odliczenia podatku VAT.

35. Jak wskazałam powyżej, zgodnie z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy swe przepisy dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT obowiązujące w chwili wejścia w życie tej dyrektywy³³.

36. W tym zakresie Trybunał sprecyzował, że wyłącznie okoliczność, iż określony przepis krajowy ograniczający prawo do odliczenia został przyjęty po wejściu w życie szóstej dyrektywy, nie oznacza, że nie mógłby on należeć do zakresu odstępstwa przewidzianego w art. 17 ust. 6 dyrektywy. Przeciwnie, w przypadku przepisu, który co do istoty jest taki sam, jak przepis obowiązujący poprzednio, lub który ogranicza skutki tego przepisu, należy przyjąć, że należy on do zakresu odstępstwa określonego w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy³⁴.

37. Natomiast uregulowanie krajowe nie stanowi ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT dopuszczalnego na podstawie art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy i narusza art. 17 ust. 2 tej dyrektywy, jeżeli powoduje rozszerzenie, po wejściu w życie szóstej dyrektywy, zakresu istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celów tej dyrektywy³⁵.

38. W tym kontekście w wyroku w sprawie Puffer³⁶ Trybunał orzekł, że przepisów, u podstaw których leży rozumowanie inne od zawartego w przepisach poprzednio obowiązujących i które ustanawiają nowe procedury, nie można traktować jako przepisów obowiązujących w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy.

39. W odróżnieniu od stanowiska reprezentowanego najwyraźniej przez rząd niderlandzki nie jestem w stanie stwierdzić, iż wyrok w sprawie Puffer należy interpretować w ten sposób, że ze zmianą niewchodzącą w zakres wyłączeń, o których mowa w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, mamy do czynienia dopiero w przypadku, gdy podstawą nowego przepisu jest inne rozumowanie i ustanawia on nowe procedury. Chodzi tu raczej tylko o jedną z wielu możliwych sytuacji, kiedy to przepis krajowy powoduje rozszerzenie zakresu stosowania istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celów tej dyrektywy.

40. Dowodzą tego w szczególności wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji³⁷, który zapoczątkował orzecznictwo w przedmiocie niezgodnego z prawem rozszerzenia zakresu stosowania, oraz wyrok w sprawie X Holding³⁸ wydany po wyroku w sprawie Puffer. W obu wyrokach kryteria innego rozumowania i nowych procedur były nieistotne. Wyroki te ukazują, że już czysto kwotowe rozszerzenie zakresu stosowania istniejących wyłączeń co do zasady prowadzi do wyłączenia przepisu z zakresu stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

33 — Zobacz pkt 13 powyżej.

34 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie Puffer, pkt 85, 87. W przedmiocie klauzuli „standstill” zawartej w art. 57 ust. 1 WE bądź w art. 64 ust. 1 TFUE dotyczącej swobodnego przepływu kapitału w stosunku do państw trzecich zob. wyroki: z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 *Holböck*, Zb. Orz. s. I-4051, pkt 41; z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-541/08 *Fokus Invest*, Zb. Orz. s. I-1025, pkt 42.

35 — Wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 *Komisja przeciwko Francji*, Zb. Orz. s. I-4539, pkt 17; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 46; wyrok z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 *Cookies World*, Rec. s. I-8785, pkt 66; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie *Magoora*, pkt 37; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 28; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie *Puffer*, pkt 86.

36 — Wyżej wymienionym w przypisie 5, pkt 87. Zobacz również ww. w przypisie 35 wyrok w sprawie *Cookies World*, pkt 63; a także w przedmiocie klauzuli „standstill” zawartej w art. 57 ust. 1 WE bądź w art. 64 ust. 1 TFUE dotyczącej swobodnego przepływu kapitału w stosunku do państw trzecich ww. w przypisie 34 wyroki: w sprawie *Holböck*, pkt 41; w sprawie *Fokus Invest*, pkt 42.

37 — Wyżej wymieniony w przypisie 35, pkt 17.

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 12, pkt 62 i nast.

41. Co się tyczy rozpatrywanego w niniejszej sprawie przepisu niderlandzkiego, należy stwierdzić, że już w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy określał on, iż w przypadku pojazdów wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych wykluczone jest *ostateczne* odliczenie dotyczące wykorzystania do celów prywatnych. Taki dotychczasowy przepis, o ile postrzega się w nim ograniczenie prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, może co do zasady wchodzić w zakres wyłączeń, o których mowa w art. 17 ust. 6 tej dyrektywy. Powstaje jedynie pytanie, czy ze względu na przyjęte w międzyczasie zmiany należy dokonać odmiennej oceny. Okoliczność, że w ogóle przyjęto zmiany, nie sprzeciwia się stosowaniu art. 17 ust. 6 dyrektywy. Decydujący jest raczej zakres tych zmian.

42. Jako że zgodnie ze stwierdzeniami sądu krajowego logika i systematyka przepisu niderlandzkiego pozostały niezmiennie począwszy od wejścia w życie szóstej dyrektywy oraz brak jest okoliczności sugerujących dokonanie odmiennej oceny, dalsze rozważania należy poświęcić kwestii, czy przyjęte zmiany w większości przypadków wprowadziły dodatkowe ograniczenia kwotowe dotyczące ostatecznego odliczenia podatku VAT.

43. Jak wskazałam powyżej, dodatkowe ograniczenie kwotowe, które nie dotyczy wyłącznie sytuacji wyjątkowych, jest co do zasady wystarczające dla stwierdzenia rozszerzenia zakresu stosowania istniejących wyłączeń³⁹.

44. Niemniej jednak przedwczesne byłoby automatyczne uznanie, że w ten sposób przepis niderlandzki oddalił się od celów szóstej dyrektywy.

45. Należy wziąć tu pod uwagę raczej cechy szczególne rozpatrywanego w niniejszej sprawie systemu ograniczeń. Jak wskazałam powyżej, system ten cechuje to, że w odniesieniu do samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych, najpierw przysługuje bezpośrednie i całkowite odliczenie, a następnie w odniesieniu do wykorzystania do celów prywatnych pobiera się podatek VAT, czyli można uznać, że odliczenie podatku nie było w tym zakresie ostateczne.

46. Jak wskazałam powyżej, taki system z całą pewnością uwzględni cele dyrektywy pod warunkiem, że w rezultacie pierwotnie przyznane prawo do odliczenia zostanie następnie zrekompensowane w zakresie, w jakim samochodzie osobowym faktycznie używano do celów prywatnych. W sytuacji, gdy pierwotne ograniczenie nie spełnia wymogu odpowiedniego opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych, jednak w drodze późniejszych zmian w większym stopniu uwzględni tę potrzebę, to w rezultacie taki przepis będzie w większym stopniu uwzględniał cele szóstej dyrektywy, nawet jeżeli w porównaniu z poprzednią sytuacją ostateczne odliczenie zostanie dodatkowo ograniczone.

47. Jedynie w przypadku, gdyby dodatkowe ograniczenie nie służyło następczemu opodatkowaniu w odpowiednim zakresie wykorzystania samochodu osobowego do celów prywatnych, które pierwotnie było zwolnione z opodatkowania na podstawie bezpośredniego odliczenia VAT, aby w szczególności uniknąć przysporzenia bezpodstawnej korzyści na rzecz podatnika, konieczne byłoby stwierdzenie, że ograniczenie to oddaliło się od celów dyrektywy, a w związku z tym nie wchodzi ono w zakres wyłączeń, o których mowa w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy. Do sądu krajowego należy analiza rozpatrywanego przepisu niderlandzkiego z uwzględnieniem powyższych rozważań.

48. W rezultacie proponuję posiłkowo, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie pierwsze: art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy sprzeciwia się zmianom przepisu krajowego istniejącego w chwili wejścia w życie dyrektywy,

³⁹ — Zobacz pkt 40 powyżej.

- który ogranicza możliwość odliczenia podatku VAT w odniesieniu do określonych przedmiotów stanowiących aktywa przedsiębiorstwa wykorzystywanych do celów mieszanych, określając najpierw możliwość bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku VAT, jednak w ostatecznej ocenie przyznając jedynie prawo częściowego odliczenia, gdyż następnie pobiera się podatek VAT z tytułu wykorzystania do celów prywatnych,
- przy czym wskutek tych zmian w większości przypadków wzrosła kwota wyłączona z możliwości ostatecznego odliczenia, natomiast logika i systematyka tego przepisu pozostały niezmiennie,

jedynie jeśli (i w zakresie w jakim) dodatkowe ograniczenie wykracza poza to, co niezbędne dla odpowiedniego opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych.

D – Dodatkowe rozważania o charakterze posiłkowym: w przedmiocie pytania drugiego

49. Na wypadek gdyby na pytanie pierwsze Trybunał udzielił odpowiedzi twierdzącej, w dalszej części opinii pomocniczo przedstawię rozważania dotyczące pytania drugiego.

50. Poprzez pytanie drugie sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy w przypadku, gdyby ze względu na przyjęte zmiany przepis krajowy nie był już objęty zakresem stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, a w rezultacie był niezgodny z art. 17 ust. 2 dyrektywy, sąd krajowy zobowiązany jest do niestosowania tego przepisu jako całości, czy też o tyle, o ile rozszerza on zakres stosowania wyłączenia lub ograniczenia istniejącego w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy.

51. Jak słusznie stwierdził rząd niderlandzki, niestosowanie przepisu niderlandzkiego w całości, o ile wyklucza ono prawo do ostatecznego odliczenia w odniesieniu do wykorzystania samochodów osobowych do celów mieszanych, prowadziłoby do rezultatu niezgodnego z szóstą dyrektywą, gdyż w takiej sytuacji wykorzystanie do celów prywatnych byłoby zwolnione z opodatkowania VAT. W konsekwencji z punktu widzenia prawa Unii całkowite niestosowanie nie wchodzi w rachubę.

52. Ze względu na to, że art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy tak czy inaczej nie obejmowałby zmienionego przepisu krajowego jedynie w zakresie, w jakim wprowadzone przezeń dodatkowe ograniczenie wykracza poza to, co niezbędne dla odpowiedniego opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych, do sądu krajowego należy wynikający z prawa Unii obowiązek stosowania nowego przepisu tylko w zakresie odpowiadającym wymogowi odpowiedniego opodatkowania. W takich sytuacjach nie jest konieczne stosowanie przepisu dotychczasowego.

53. W przypadku, gdy dodatkowe ograniczenie możliwości ostatecznego odliczenia, które zostało wprowadzone w drodze zmiany przepisu, w całości wykracza poza to, co niezbędne dla opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych, a w konsekwencji prowadzi w całości do niezgodnego z prawem rozszerzenia zakresu stosowania ograniczenia, do sądu krajowego należy rozstrzygnięcie w ramach kompetencji przyznanych mu na mocy prawa krajowego, czy możliwe jest stosowanie przepisu zmieniającego w zakresie dotyczącym dotychczasowego ograniczenia, czy też raczej powinien on powstrzymać się od jego stosowania⁴⁰ i stosować przepis dotychczasowy jako taki.

40 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Magoora, pkt 44. Zobacz również J. Kokott, T. Henze, Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands, w: *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, s. 279, 290.

54. W tym względzie należy mieć ogólnie na uwadze, że zakres ograniczenia przewidziany w prawie krajowym w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy niekoniecznie jest istotny. W sytuacji bowiem, gdy ograniczenie zostało złagodzone po wejściu w życie dyrektywy, jednak przed przyjęciem rozpatrywanej zmiany, państwo członkowskie co do zasady nie może powrócić do stanu obowiązującego przed zmianą prawa krajowego⁴¹.

55. W związku z powyższym pomocniczo proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie drugie: w sytuacji, gdy dodatkowe ograniczenie możliwości odliczenia wprowadzone wskutek zmian przepisu krajowego wykracza poza to, co niezbędne dla odpowiedniego opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych, a w konsekwencji zmieniony przepis nie jest już objęty zakresem stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, na sądzie krajowym spoczywa obowiązek stosowania tego przepisu tylko w zakresie niezbędnym dla tego opodatkowania. Całkowite niestosowanie przepisu nowego lub dotychczasowego prowadzące do zwolnienia z opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych jest sprzeczne z szóstą dyrektywą.

V – Wnioski

56. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał odpowiedział Hoge Raad w następujący sposób:

Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 20 szóstej dyrektywy sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, które w odniesieniu do samochodów osobowych wykorzystywanych zarówno do celów zawodowych, jak i prywatnych dopuszcza możliwość bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku VAT, natomiast w odniesieniu do wykorzystania do celów prywatnych przewiduje ryczałtowy dodatkowy wymiar VAT, który jest nieproporcjonalny do rzeczywistego zakresu wykorzystania do celów prywatnych. W sytuacji, gdy sąd krajowy stosuje taki przepis i skutkuje on zbyt wysokim dodatkowym wymiarem VAT dotyczącym rzeczywistego wykorzystania samochodu osobowego do celów prywatnych, sąd krajowy zobowiązany jest do niestosowania tego przepisu w zakresie, w jakim wykracza on poza odpowiednie opodatkowanie wykorzystania do celów prywatnych.

57. Posiłkowo proponuję Trybunałowi, aby udzielił następujących odpowiedzi na oba pytania przedłożone mu przez Hoge Raad:

- 1) Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy sprzeciwia się zmianom przepisu krajowego istniejącego w chwili wejścia w życie dyrektywy,
 - który ogranicza możliwość odliczenia podatku VAT w odniesieniu do określonych przedmiotów stanowiących aktywa przedsiębiorstwa wykorzystywanych do celów mieszanych, określając najpierw możliwość bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku VAT, jednak w ostatecznej ocenie przyznając jedynie prawo do częściowego odliczenia, gdyż następnie pobiera się podatek VAT z tytułu wykorzystania do celów prywatnych,
 - przy czym wskutek tych zmian w większości przypadków wzrosła kwota wyłączona z możliwości ostatecznego odliczenia, natomiast logika i systematyka tego przepisu pozostały niezmiennie,

jedynie jeśli (i w zakresie w jakim) dodatkowe ograniczenie wykracza poza to, co niezbędne dla odpowiedniego opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych.

41 — Wyżej wymieniony w przypisie 35 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 17 i nast. oraz pkt 24.

- 2) W sytuacji, gdy dodatkowe ograniczenie możliwości odliczenia wprowadzone wskutek zmian przepisu krajowego wykracza poza to, co niezbędne dla odpowiedniego opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych, a w konsekwencji zmieniony przepis nie jest już objęty zakresem stosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, na sądzie krajowym spoczywa obowiązek stosowania tego przepisu tylko w zakresie niezbędnym dla tego opodatkowania. Całkowite niestosowanie przepisu nowego lub dotychczasowego prowadzące do zwolnienia z opodatkowania wykorzystania do celów prywatnych jest sprzeczne z szóstą dyrektywą.