

WYROK TRYBUNŁU (pierwsza izba)

z dnia 30 marca 2006 r. *

W sprawie C-184/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 kwietnia 2004 r., w postępowaniu wszczętym przez:

Uudenkaupungin kaupunki

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: H. von Holstein, zastępca sekretarza,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 czerwca 2005 r.,

* Język postępowania: fiński.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Uudenkaupungin kaupunki, przez M. Pikkujämsä, asianajaja,

- w imieniu rządu fińskiego, przez T. Pynnä i E. Bygglin, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego, przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez L. Ström van Lier i I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 września 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część C akapit drugi, art. 17 ust. 6 akapit drugi oraz art. 20 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek zawiera, zasadniczo, pytanie czy w świetle szóstej dyrektywy korekta odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zapłaconego w cenie dóbr inwestycyjnych powinna zostać dopuszczona, w przypadku gdy nieruchomości była najpierw wykorzystywana do celów działalności zwolnionej od podatku a następnie do celów działalności opodatkowanej, w następstwie skorzystania z prawa wyboru w rozumieniu art. 13 część C szóstej dyrektywy.
- 3 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania odwoławczego Uudenkaupungin kaupunki (miasta Uusikaupunki, zwanego dalej „Uusikaupunki”) od orzeczenia Helsingin hallinto oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach), który oddalił skargę Uusikaupunki wniesioną przeciwko dwóm decyzjom Lounais-Suomen verovirasto (organ podatkowy właściwy dla Finlandii południowo-zachodniej) dotyczącym wniosków o dokonanie korekty odliczeń oraz zwrot podatku VAT.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

- 4 Artykuł 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy stanowią co następuje:

„6. Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność [Przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na własny użytek podatnika lub jego pracowników bądź towarów, których podatnik wyzybywa się nieodpłatnie lub, bardziej ogólnie, które przeznacza na cele inne niż związane z jego przedsiębiorstwem], jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegały w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie [na potrzeby przedsiębiorstwa podatnika] próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika.

7. Państwa członkowskie mogą traktować jako dostawy odpłatne:

- a) przeznaczenie przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;
- b) przeznaczenie przez podatnika towarów na cele transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub w sytuacji, zgodnie z lit. a);
- c) z wyjątkiem przypadków określonych w ust. 8, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego prawnych następców po zaprzestaniu wykonywania przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub przeznaczenia w sytuacji, zgodnie z lit. a)”.

5 Artykuł 6 ust. 2 i 3 tej dyrektywy stanowi:

„2. Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

- a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb [na własny użytek] 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;

- 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.

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

3. W celu zapobiegnięcia zakłóceniu konkurencji i z zastrzeżeniem konsultacji określonych w art. 29, państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług wykonanie przez podatnika usługi na potrzeby swojego przedsiębiorstwa w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich usług, świadczonych przez innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu”.

- 6 Na podstawie art. 13 część B lit. b) państwa członkowskie zwalniają od podatku VAT najem lub dzierżawę nieruchomości. Zgodnie z art. 13 część C dyrektywy państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania w przypadkach najmu i dzierżawy nieruchomości. Jednakże zgodnie z akapitem drugim tego artykułu państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalają sposoby korzystania z niego.
- 7 Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu].

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 [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone 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”.

- s Do chwili obecnej przepisy przewidziane w art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie zostały jeszcze wydane z powodu niepodjęcia przez Radę decyzji co do tego, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej.

- 9 Artykuł 18 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy określa szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń. W ust. 3 tego artykułu wskazano, iż państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.
- 10 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].

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

[...]

4. Do celów stosowania przepisów ust. 2 i 3, państwa członkowskie mogą:

- określić pojęcie dóbr inwestycyjnych,

- wskazać kwotę podatku, którą należy brać pod uwagę przy korekcie,

- przyjmując wszelkie stosowne kroki w celu zapewnienia, że korekta nie pociąga za sobą żadnych nieuzasadnionych korzyści,

- umożliwić uproszczenia administracyjne.

5. Jeśli w jednym z państw członkowskich efekt stosowania przepisów ust. 2 i 3 miałby być mało znaczący, państwo członkowskie może, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, zrezygnować z zastosowania przepisów tych ustępów, ze względu na potrzebę uniknięcia zakłócenia konkurencji, ogólne efekty stosowania podatku w zainteresowanym państwie członkowskim i potrzebę uproszczeń administracyjnych.

[...]"

- 11 Artykuł 29 szóstej dyrektywy przewiduje powołanie „Komitetu Doradczego ds. Podatku od Wartości Dodanej”, złożonego z przedstawicieli państw członkowskich i Komisji, który jest właściwy w zakresie pytań odnośnie stosowania przepisów wspólnotowych dotyczących podatku VAT.

Przepisy krajowe

- 12 Przepisy dotyczące opodatkowania podatkiem VAT najmu nieruchomości zawarte są w art. 27–30 arvonlisäverolaki (ustawy o podatku VAT nr 1501 z dnia 30 grudnia 1993 r., zwanej dalej „AVL”). Zgodnie z art. 27 akapit pierwszy tej ustawy najem nieruchomości jest zwolniony od podatku VAT. W art. 30 akapit pierwszy ustawy podatnikom przyznano prawo wyboru opodatkowania najmu nieruchomości

podatkiem VAT pod warunkiem, iż nieruchomość jest wykorzystywana przez państwo lub w sposób trwały w związku z wykonywaniem działalności uprawniającej do odliczenia, to znaczy w ramach wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT.

- 13 Zgodnie z art. 33 AVL wykonywanie prac budowlanych związanych z budową nowego budynku lub remontem jest uważane za dostawę na własny użytek, nawet gdy prowadzący działalność sprzeda nieruchomość lub wykorzystuje ją na cele inne niż uprawniające do odliczenia, jeśli świadczenie usług lub nabycie nieruchomości było podstawą odliczenia lub świadczenie usług było wykonywane w ramach działalności związanej z powstaniem prawa do odliczenia.
- 14 Przepisy dotyczące prawa do odliczenia są zawarte w art. 102–118 AVL. Zgodnie z art. 102 ust. 1 akapit pierwszy ustawy, dotyczącym przepisów ogólnych o odliczeniu, podatnik może, w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, odliczyć podatek dotyczący towarów lub usług nabytych od innego podatnika. Stosownie do art. 106 AVL, dotyczącego odliczeń związanych ze świadczeniem usług budowlanych, właściciel nieruchomości, który wystąpił z wnioskiem o opodatkowanie podatkiem VAT na podstawie art. 30 ustawy może zasadniczo dokonać odliczenia określonego w art. 102 ustawy w zakresie usług lub towarów, które nabył na potrzeby podlegającego opodatkowaniu najmu tej nieruchomości.
- 15 Natomiast odliczenie podatku VAT związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym dokonanie wyboru opodatkowania jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy wybór ten został dokonany w okresie sześciu miesięcy licząc od dnia oddania tej nieruchomości do użytku. AVL nie dopuszcza możliwości ponownego rozpatrzenia lub korekty na korzyść podatnika odliczeń dotyczących remontu, nowej budowy lub nabycia nieruchomości, jeżeli wniosek o opodatkowanie został złożony po upływie wskazanego powyżej terminu, w przypadku gdy nieruchomość została początkowo oddana do użytku w ramach działalności zwolnionej od podatku VAT po czym została przeznaczona na działalność podlegającą opodatkowaniu.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 16 Uusikaupunki wykonało remont budynku, którego jest właścicielem i wynajęło państwu fińskiemu część lokali poczynając od dnia 1 czerwca 1995 r., a część poczynając od dnia 1 września tego samego roku. Uusikaupunki wynajęło przedsiębiorstwu podlegającemu opodatkowaniu podatkiem VAT, poczynając od dnia 31 sierpnia 1995 r., wybudowaną przez siebie halę przemysłową. W kosztach obu projektów zawarty był podatek VAT w kwocie 2 206 224 FIM.
- 17 W dniu 4 kwietnia 1996 r. Uusikaupunki, działając na podstawie art. 30 AVL, złożyło w Turun lääninverovirasto (organ administracji podatkowej w Turku) wniosek dotyczący wyboru opodatkowania podatkiem VAT w związku z najmem dwóch budynków będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. Organy podatkowe uwzględniły ten wniosek ze skutkiem od dnia jego złożenia, gdyż nie został on złożony w terminie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku określonym w art. 106 AVL.
- 18 Uusikaupunki we wnioskach z dnia 8 września 1998 r. oraz 30 marca 2000 r. działając na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy wystąpiło do Lounais-Suomen verovirasto o dokonanie korekty odliczeń podatku oraz o zwrot części podatku VAT zapłaconego w związku z robotami budowlanymi i remontowymi w latach 1996–1999. Żądana kwota wraz z odsetkami wynosiła 1 651 653 FIM.
- 19 Decyzjami z dnia 3 maja 2000 r. Lounais-Suomen verovirasto oddaliło te wnioski, wskazując, iż odliczenie podatku VAT zapłaconego w związku z robotami budowlanymi i remontowymi byłoby możliwe zgodnie z art. 106 AVL, wyłącznie gdyby wybór opodatkowania podatkiem VAT został dokonany w terminie sześciu miesięcy licząc od dnia oddania nieruchomości do użytku.

- 20 Uusikaupunki wniosło do Helsingin hallinto oikeus skargę o stwierdzenie nieważności tego orzeczenia, która to skarga została oddalona. Skarżąca wniosła zatem do Korkein hallinto oikeus (najwyższy sąd administracyjny) odwołanie od tego orzeczenia.
- 21 Korkein hallinto-oikeus powziął wątpliwość, czy warunki od których AVL uzależnia prawo do odliczenia podatku VAT są zgodne z szóstą dyrektywą, w zakresie w którym prawo fińskie nie dopuszcza dokonania korekty odliczeń podatku VAT dotyczącego najmu nieruchomości, jeżeli została ona pierwotnie oddana do użytku w ramach działalności zwolnionej od podatku VAT, a następnie przeznaczona na działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli wniosek o opodatkowanie najmu nie zostanie złożony w terminie sześciu miesięcy licząc od dnia oddania nieruchomości do użytku.
- 22 Zdaniem sądu odsyłającego nie ulega wątpliwości, iż Uusikaupunki dokonując zakupu związanego z remontem i budową, które są przedmiotem postępowania, działało jako podatnik oraz iż nabycie to zostało dokonane w związku z działalnością gospodarczą skarżącego.
- 23 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić toczące się przed nim postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania:
- „1) Czy art. 20 [szóstej dyrektywy] powinien być interpretowany w ten sposób, iż z zastrzeżeniem ust. 5, korekta odliczenia wskazana w tym artykule jest w zakresie dóbr inwestycyjnych obowiązkiem państwa członkowskiego?
- 2) Czy art. 20 [szóstej dyrektywy] powinien być interpretowany w ten sposób, iż korekta odliczeń, o której mowa w tym artykule, dotyczy również sytuacji,

w której dobro inwestycyjne, w tym przypadku nieruchomości, pierwotnie było przeznaczone na działalność zwolnioną od podatku, a odliczenia były od początku całkowicie wyłączone i dopiero później, w okresie korekty dobro to zostało wykorzystane na cele działalności objętej podatkiem VAT?

- 3) Czy art. 13 część C zdanie drugie [szóstej dyrektywy] może być interpretowany w ten sposób, iż prawo do odliczenia w przypadkach nabycia związanych z inwestycjami w nieruchomości może zostać ograniczone przez państwo członkowskie w taki sposób, jak to przewiduje fińska ustawa o podatku VAT, to jest tak, że dochodzi do całkowitego wyłączenia prawa do odliczeń w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie?

- 4) Czy art. 17 ust. 6 zdanie drugie [szóstej dyrektywy] może być interpretowany w ten sposób, iż prawo do odliczenia w przypadkach nabycia związanych z inwestycjami w nieruchomości może zostać ograniczone przez państwo członkowskie w taki sposób, jak to przewiduje fińska ustawa o podatku VAT, to jest tak, że dochodzi do całkowitego wyłączenia prawa do odliczeń w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie?"

W przedmiocie pytania pierwszego

- ²⁴ Na wstępie należy przypomnieć, iż zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę, podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego związane jest z poborem podatku należnego. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT nie następuje ani pobór podatku należnego, ani możliwość odliczenia podatku naliczonego. Natomiast w przypadku gdy towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, odliczenie podatku należnego służy unikaniu podwójnego opodatkowania.

- 25 Okres, w którym dokonywana jest korekta określony w art. 20 szóstej dyrektywy pozwala na wyeliminowanie błędów w obliczeniu kwoty podatku do odliczenia oraz powstania nieuzasadnionych korzyści lub strat dla podatnika gdy, w szczególności, po złożeniu deklaracji nastąpi zmiana czynników uwzględnionych przy ustalaniu kwoty do odliczenia. Prawdopodobieństwo wystąpienia takich zmian jest szczególnie wysokie w zakresie dóbr inwestycyjnych, wykorzystywanych często przez okres wielu lat, w którym ich przeznaczenie może ulec zmianie.
- 26 Zasady dotyczące korekty odliczeń stanowią istotny element systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę, bowiem ich zadaniem jest zapewnienie rzetelności odliczeń a tym samym neutralności obciążenia podatkowego. Artykuł 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, który dotyczy dóbr inwestycyjnych, będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest zredagowany w sposób, który nie pozostawia wątpliwości co do jego bezwzględnie wiążącego charakteru.
- 27 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż ograniczenia prawa do odliczenia, a zatem również do korekty odliczeń, powinny być stosowane w takim samym zakresie we wszystkich państwach członkowskich, zatem odstępstwa są dopuszczalne tylko w wyraźnie wymienionych w szóstej dyrektywie przypadkach (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 27). Okoliczność, iż art. 20 ust. 5 szóstej dyrektywy określa w bardzo dokładny sposób warunki, jakie muszą zostać spełnione by państwo członkowskie mogło odstąpić od stosowania art. 20 ust. 2, dodatkowo podkreśla bezwzględnie wiążący charakter tego przepisu. W tym miejscu należy wskazać, iż na rozprawie ujawniła się rozbieżność stanowisk rządu fińskiego i Komisji w kwestii, czy miały miejsce konsultacje z komitetem powołanym w art. 29 szóstej dyrektywy, jak przewiduje to art. 20 ust. 5 dyrektywy, i jaki był wynik owych konsultacji. Jednakże przedstawione przez sąd odsyłający pytania nie dotyczą w sposób oczywisty zbadania, czy warunki stosowania tego przepisu o charakterze odstępstwa zostały w niniejszej sprawie spełnione.

- 28 W odniesieniu do przedstawionego przez rząd fiński argumentu, iż art. 20 ust. 4 szóstej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na określenie pojęcia „dóbr inwestycyjnych”, a zatem nie musi ono uwzględniać świadczenia usług budowlanych, należy stwierdzić, iż rząd ten przyznaje, że pojęcie to nie zostało zdefiniowane w prawie fińskim, a zatem procedura określona w art. 20 ust. 2-5 szóstej dyrektywy nie została transponowana do krajowego porządku prawnego. Natomiast z orzecznictwa wynika, że państwo członkowskie, które uchybiło ciążącemu na nim zobowiązaniu transpozycji do krajowego porządku prawnego przepisów dyrektywy, nie może powoływać się wobec obywateli Wspólnoty na ograniczenia, które mogłyby zostać wprowadzone na podstawie tych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 19 listopada 1991 r. w sprawach połączonych C-6/90 i C-9/90 Francovich i in., Rec. str. I-5357, pkt 21, i z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-142/04 Aslanidou, Zb.Orz. str. I-7181, pkt 35).
- 29 Ponadto w przeciwieństwie do tego co utrzymuje rząd fiński, korekta odliczeń podatku naliczonego stosownie do art. 20 szóstej dyrektywy nie stanowi jedynie alternatywy dla zastosowania art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2 dyrektywy, które dotyczą opodatkowania przekazania towaru oraz świadczenia usług na własny użytek podatnika, a zatem państwom członkowskim nie przysługuje prawo wyboru między transpozycją zasad dokonywania korekt oraz zasad dotyczących opodatkowania przekazania towaru oraz świadczenia usług na własny użytek podatnika, bowiem oba przepisy mają charakter bezwzględnie wiążący.
- 30 Mimo, iż zarówno art. 20, jak i art. 5 i 6 zgodnie ze swoim brzmieniem co do zasady znajdują zastosowanie w sytuacji, gdy towar, którego wykorzystanie skutkuje powstaniem prawa do odliczenia jest następnie przeznaczony do wykorzystania, z którym nie wiąże się prawo do odliczenia i mimo, że oba te mechanizmy mają w tej sytuacji taki sam skutek gospodarczy (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 90), to jednak nie dzieje się tak w sytuacji odwrotnej, jaka zachodzi w postępowaniu przed sądem krajowym, gdy towar, którego wykorzystanie nie powoduje powstania prawa do odliczenia, jest następnie wykorzystywany w celach, które uzasadniają powstanie prawa do odliczenia. W istocie prawo do dokonania korekty odliczeń z korzyścią dla podatnika, które ma znaczenie w drugiej

z tych sytuacji, może być wywodzone wyłącznie z art. 20 szóstej dyrektywy a nie z art. 5 i 6 dyrektywy. W takich przypadkach konieczne jest zatem stosowanie art. 20 dyrektywy, niezależnie od stosowania w prawie krajowym art. 5 i 6 szóstej dyrektywy.

- 31 W istocie, nawet w przypadkach gdy następuje zmiana przeznaczenia towaru z takiego, które daje podstawę do odliczenia na takie, które nie daje prawa do odliczenia, w których w rezultacie powstaje niebezpieczeństwo nakładania się zakresu tych przepisów, nie powoduje to, wbrew temu co twierdzi rząd fiński, sprzeczności, która mogłaby usprawiedliwiać niewprowadzenie w życie procedury korekty odliczeń ustanowionej w art. 20 szóstej dyrektywy.
- 32 Na rozprawie rząd fiński przywołał, tytułem przykładu, przypadek nieruchomości nabytej w związku z działalnością opodatkowaną, która po upływie roku od nabycia była wykorzystywana przez następne cztery lata w ramach działalności zwolnionej od podatku. Rząd fiński twierdzi, iż zasadniczo w takim przypadku zastosowanie mógłby znaleźć zarówno art. 20 jak i art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, lecz ich zastosowanie prowadziłyby do odmiennych, wzajemnie wykluczających się skutków. Stosując art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy korekta odliczenia podatku VAT uiszczanego w cenie zakupu poczynając od drugiego roku skutkowałaby utrzymaniem podatku podlegającego odliczeniu w zakresie 1/5 jego kwoty, która to część odpowiadałaby pierwszemu roku korzystania z budynku. Natomiast zastosowanie art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy prowadziłyby do opodatkowania wartości całkowitej budynku w chwili zmiany jego przeznaczenia.
- 33 W tej kwestii należy przede wszystkim wskazać, iż art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy znajdują zastosowanie wyłącznie w przypadku przekazania dobra na własny użytek, ale nie w przypadku jego przeznaczenia na działalność zwolnioną od podatku.

34 Odpowiednie stosowanie rzeczonych przepisów będzie zatem uzależnione od tego, czy podatnik zdecydował o przeznaczeniu budynku na własny użytek na stałe czy przeciwnie, przewiduje on możliwość wykorzystania go w przyszłości na cele związane z jego przedsiębiorstwem i postanawia, w konsekwencji, o pozostawieniu go w aktywach przedsiębiorstwa. W pierwszym przypadku zastosowanie znajdują art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, a w drugim art. 20 tej dyrektywy. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż podatnik może, na potrzeby stosowania szóstej dyrektywy, zdecydować, czy włączyć do aktywów swojego przedsiębiorstwa część dobra, które jest przeznaczone na jego własny użytek (zob. w szczególności wyroki z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrrecht, Rec. str. I-2775, pkt 20 oraz z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. str. I-7037, pkt 23). Zatem w przypadku na który powołuje się rząd fiński nie zachodzi żaden rzeczywisty konflikt.

35 Mając na uwadze przedstawione powyżej rozważania na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż z zastrzeżeniem ust. 5, nakłada on na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia możliwości dokonania korekty odliczeń podatku VAT w zakresie dóbr inwestycyjnych.

W przedmiocie pytania drugiego

36 Celem pytania drugiego jest ustalenie, czy okoliczność, iż działalność będąca przedmiotem sporu była początkowo zwolniona od podatku, a tym samym odliczenia były całkowicie wyłączone, ma wpływ na możliwość dokonania korekty.

37 Rzecznik generalny również wskazał w pkt 36 i 37 opinii, iż stosowanie korekt uzależnione jest od ustalenia, czy powstało prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy.

- 38 Zgodnie z art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowanym „Powstanie i zakres prawa do odliczeń”, prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu. W konsekwencji o istnieniu prawa do odliczenia decyduje jedynie to, czy dana osoba posiada przymiot podatnika oraz czy działa w takim charakterze (ww. wyrok w sprawie Lennartz, pkt 8).
- 39 Ponadto Trybunał orzekł już, iż jedynie sposób wykorzystania dobra inwestycyjnego wyznacza zakres pierwotnego prawa do odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 17 szóstej dyrektywy oraz zakres ewentualnych korekt w późniejszym okresie, nie ma on jednakże wpływu na powstanie prawa do odliczenia. Z powyższego wynika więc, iż pierwotne wykorzystanie dobra do celów czynności opodatkowanych nie stanowi samo w sobie warunku stosowania systemu korekt odliczeń (ww. wyrok w Lennartz, pkt 15 i 16).
- 40 Wreszcie, przeciwnie do tego co utrzymuje rząd włoski, korekta odliczenia na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy stosowana jest obligatoryjnie, gdy zmiana prawa do odliczenia zależy od wyboru podatnika, jak ma to miejsce w przypadku prawa wyboru opodatkowania wskazanego w art. 13 część C szóstej dyrektywy. Skorzystanie z prawa wyboru pozostaje bez wpływu na powstanie prawa do odliczenia, które podlega, jak wskazano to już powyżej, przepisom art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy. Gdy najem nieruchomości w wyniku skorzystania z prawa wyboru podlega opodatkowaniu, prawo do dokonania korekty staje się niezbędne w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wydatków powodujących naliczenie podatku i to niezależnie od tego, że opodatkowanie jest rezultatem wyboru podatnika.
- 41 Artykuł 18 ust. 3 szóstej dyrektywy, przywołany przez rząd włoski, nie ma związku z niniejszą sprawą, ponieważ dotyczy on przypadku gdy podatnik nie dokonał przysługującego mu odliczenia, która to okoliczność może mieć miejsce wyłącznie po skorzystaniu z prawa wyboru określonego w art. 13 część C szóstej dyrektywy. Mając bowiem na uwadze, iż początkowo nie istniało prawo do odliczenia, dopiero po skorzystaniu z prawa wyboru opodatkowania prawo podatnika do odliczenia nabiera rzeczystwej wartości, która może być przedmiotem odliczenia.

42 W rezultacie na drugie pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż możliwość dokonania korekty, którą przewiduje, dotyczy również sytuacji, w której dobro inwestycyjne pierwotnie było przeznaczone na działalność zwolnioną od podatku, która nie rodziła prawa do odliczenia, i dopiero później, w okresie korekty, zostało wykorzystane na cele działalności objętej podatkiem VAT.

W przedmiocie pytania trzeciego

43 W pytaniu trzecim sąd odsyłający oczekuje, zasadniczo, wyjaśnienia czy art. 13 część C akapit drugi szóstej dyrektywy może być interpretowany w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, jest uprawnione do wyłączenia możliwości odliczenia podatku VAT związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym skorzystanie z tego prawa wyboru, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.

44 Jak już wskazano w pkt 24 niniejszego wyroku zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Zatem ponieważ podatnicy, zgodnie z art. 13 część C akapit pierwszy szóstej dyrektywy, mają możliwość wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, skorzystanie z tego prawa powinno skutkować nie tylko opodatkowaniem najmu lecz także możliwością odliczenia podatku naliczonego w zakresie tej nieruchomości.

45 Prawdą jest, że państwa członkowskie mogą według swego uznania określić zasady proceduralne wykonywania prawa wyboru opodatkowania, włącznie z tym, że mogą postanowić, iż opodatkowanie powstanie dopiero po złożeniu wniosku oraz iż dopiero od tego momentu będzie możliwe odliczenie podatku naliczonego (wyrok

z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-269/03 Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Zb.Orz. str. I-8067, pkt 23). Jednak zasady takie nie mogą skutkować ograniczeniem prawa do dokonania odliczeń związanych z czynnościami opodatkowanymi, jeżeli wybór opodatkowania, stosownie do tych zasad, został dokonany w sposób ważny. W szczególności stosowanie krajowych zasad proceduralnych nie może prowadzić do ograniczenia terminu, w którym odliczenia mogą zostać dokonane, do okresu krótszego niż ten, który został przewidziany w szóstej dyrektywie na dokonanie korekty odliczeń.

46 Ponadto ograniczenie możliwości odliczenia podatku związanego z czynnościami opodatkowanymi po skorzystaniu z prawa wyboru nie dotyczyłoby „zakresu” prawa wyboru, wskazanego w art. 13 część C akapit drugi szóstej dyrektywy, lecz skutków wykonania tego prawa. Przepis ten nie upoważnia zatem państw członkowskich do ograniczania prawa do dokonania odliczeń przewidzianego w art. 17 szóstej dyrektywy ani możliwości dokonywania korekty tych odliczeń stosownie do art. 20 dyrektywy.

47 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, iż art. 13 część C akapit drugi szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, nie jest uprawnione stosownie do tego przepisu do wyłączenia możliwości odliczenia podatku VAT związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym skorzystanie z owego prawa wyboru, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.

W przedmiocie pytania czwartego

48 W pytaniu ostatnim sąd odsyłający oczekuje, zasadniczo, wyjaśnienia czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy może być interpretowany w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania najmu

nieruchomości, jest uprawnione do wyłączenia możliwości odliczenia podatku VAT związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym skorzystanie z owego prawa wyboru, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.

- 49 Analiza genezy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy wskazuje, iż uprawnienie przyznane państwu członkowskiemu w akapicie drugim tego przepisu dotyczy wyłącznie utrzymania wyłączeń w zakresie odliczenia odnośnie kategorii wydatków określonych na podstawie rodzaju nabytego towaru lub usługi lecz nie na podstawie ich przeznaczenia lub sposobu wykorzystania (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 *Royscot i in.*, Rec. str. I-6671, pkt 21–25).
- 50 Jak wskazał to również rzecznik generalny w pkt 79 opinii, art. 102 ust. 1 akapit pierwszy AVL w sposób wyraźny przewiduje możliwość odliczenia, w określonych warunkach, podatku VAT zapłaconego w związku z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, takimi jak wydatki związane z budową oraz zakupem towarów dotyczącym takich nieruchomości. Wyłączenie, będące przedmiotem sporu, w zakresie dotyczącym wydatków poniesionych w okresie poprzedzającym skorzystanie z prawa wyboru opodatkowania podatkiem VAT nie mieści się zatem w zakresie odstępstwa przewidzianego w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.
- 51 Na pytanie czwarte należy zatem odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, nie jest uprawnione, na podstawie tego przepisu, do wyłączenia możliwości odliczenia podatku VAT związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym skorzystanie z owego prawa wyboru, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania tej nieruchomości do użytku.

Ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie

- 52 Rząd fiński wnosi, w przypadku gdyby Trybunał nie przychylił się do podniesionych argumentów, o ograniczenie skutków temporalnych niniejszego wyroku do okresu następującego po jego ogłoszeniu.
- 53 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wykładnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 WE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien on być rozumiany i stosowany lub powinien być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (zob. w szczególności wyroki z dnia 2 lutego 1988 r. w sprawie 24/86 Blaizot, Rec. str. 379, pkt 27 oraz z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 141).
- 54 Również, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, osobom fizycznym przysługuje prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Giorgio, Rec. str. 3595, pkt 12, oraz z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C-192/95 do C-218/95 Comateb i in., Rec. str. I-165, pkt 20).
- 55 Jedynie w drodze wyjątku Trybunał może, na podstawie ogólnej zasady pewności prawa, wynikającej z systemu prawa wspólnotowego, skłonić się do ograniczenia wobec wszystkich zainteresowanych możliwości powołania się na przepis, który był przedmiotem jego wykładni, celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych

w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko poważnych konsekwencji (zob. w szczególności wyroki z dnia 28 września 1994 r. w sprawie C-57/93 Vroege, Rec. str. I-4541, pkt 21 oraz z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. str. I-199, pkt 51).

56 W tym miejscu należy stwierdzić, jak słusznie uczyniła to rzecznik generalny w pkt 87 opinii, iż rząd fiński wskazał wyłącznie trudności, które mogą powstać w praktyce, w przypadku gdyby skutki niniejszego wyroku nie zostały ograniczone w czasie.

57 W tej kwestii należy także wskazać, iż rząd fiński powołał się na odstępstwo przewidziane w art. 20 ust. 5 szóstej dyrektywy. Jednakże zastosowanie tego przepisu byłoby, stosownie do jego brzmienia, dopuszczalne pod warunkiem, iż efekt stosowania przepisów dotyczących korekty odliczeń miałby być „mało znaczący”. Niezależnie od tego, czy konsultacje przewidziane w art. 29 szóstej dyrektywy miały miejsce można przyjąć, że samo powołanie się przez rząd fiński na art. 20 ust. 5 dyrektywy uzasadnia wątpliwości co do poważnych konsekwencji, które miałyby wynikać z retroaktywnego stosowania korekty odliczeń.

58 Ponadto należy wskazać, jak zostało to już stwierdzone w pkt 26 niniejszego wyroku, iż art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, dotyczący korekty odliczeń, będących przedmiotem postępowania, jest zredagowany w sposób, który nie pozostawia wątpliwości co do jego bezwzględnie wiążącego charakteru. Argument rządu fińskiego jakoby właściwe przepisy szóstej dyrektywy były niejasne i powodowały wątpliwości co do ich stosowania, nie zasługuje zatem na uwzględnienie.

59 W konsekwencji, należy stwierdzić, iż brak jest podstaw, by ograniczyć skutki niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) **Artykuł 20 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, iż z zastrzeżeniem ust. 5, nakłada on na państwa członkowskie obowiązek uwzględnienia korekty odliczeń podatku od wartości dodanej w zakresie dóbr inwestycyjnych.**
- 2) **Artykuł 20 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, iż możliwość dokonania korekty, którą przewiduje, dotyczy również sytuacji, w której dobro inwestycyjne pierwotnie było przeznaczone na działalność zwolnioną od podatku, która nie rodziła prawa do odliczenia, i dopiero później, w okresie korekty, zostało wykorzystane na cele działalności objętej podatkiem od wartości dodanej.**

- 3) Artykuł 13 część C akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, nie jest stosownie do tego przepisu uprawnione do wyłączenia możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym skorzystanie z owego prawa wyboru, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.

- 4) Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388/EWG należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, nie jest na podstawie tego przepisu uprawnione do wyłączenia możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zrealizowanymi w okresie poprzedzającym skorzystanie z owego prawa wyboru, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.

Podpisy