

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 11 grudnia 2008 r.¹

1. Zgodnie z przepisami wspólnotowymi w sprawie podatku VAT oraz stosownie do ich wykładni dokonanej przez Trybunał, osoba budująca dom z przeznaczeniem częściowo do celów działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, a częściowo do celów prywatnych jest uprawniona do przyporządkowania całego domu do swojego przedsiębiorstwa, uzyskując tym sposobem natychmiastowe prawo do odliczenia całości podatku VAT naliczonego w związku z kosztami budowy. Musi ona wobec tego traktować prywatne użytkowanie części domu jako odpłatne świadczenie, podlegające należnemu podatkowi VAT. Nawet w takim stanie rzeczy, sytuacja ta może stwarzać dla niej finansową przewagę nad osobą budującą podobny dom, dla którego nie została przewidziana działalność gospodarcza podlegająca opodatkowaniu, a w konsekwencji nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

2. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, austriacki Verwaltungsgerichtshof zastanawia się, czy taka korzyść pozostaje zgodna z zasadą równego traktowania bądź z zasadami wspólnotowymi dotyczącymi pomocy państwa. Wyłaniają się również zagadnienia związane z ważnością krajowego wyłączenia prawa do odliczeń przed wejściem w życie przepisów wspólnotowych w sprawie podatku VAT,

a następnie zmiany tegoż wyłączenia z powodu błędu w zakresie wykładni orzecznictwa Trybunału.

Właściwe przepisy prawa wspólnotowego*Podstawowe przepisy*

3. Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy domu wzniesionego w latach 2002–2004, a więc właściwymi przepisami wspólnotowymi mającymi zastosowanie w sprawie jest szósta dyrektywa ws. podatku VAT².

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. 1977, L 145, s. 1, wielokrotnie zmieniana, zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Została ona zastąpiona dyrektywą Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r., z myślą o ujęciu wszystkich właściwych przepisów w jasny i racjonalny sposób, nadając im nową strukturę i brzmienie, bez wprowadzania, co do zasady, zmian merytorycznych w dotychczas obowiązujących przepisach. Dalsze odesłania do przepisów dyrektywy 2006/112 nie oznaczają, że sformułowania są identyczne z odpowiadającymi im przepisami szóstej dyrektywy.

1 — Język oryginału: angielski.

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 wyżej wymienionej dyrektywy³, opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”. W myśl art. 11 część A ust. 1 lit. a)⁴, podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia.

5. Jednakże zgodnie z art. 17 ust. 2⁵, o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić („podatku należnego”), kwot należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika („podatku naliczonego”). Zgodnie z art. 17 ust. 1⁶, prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podatek podlegający odliczeniu staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego (to znaczy zasadniczo wówczas, gdy towary i usługi są nabywane, a nie z chwilą ich dostarczenia)].

6. Ponieważ prawo do odliczeń powstaje jedynie w odniesieniu do towarów i usług dostarczanych do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, to w konsekwencji takie prawo nie powstaje,

jeżeli są one używane do celów transakcji zwolnionych od podatku, w szczególności wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy⁷, albo do celów transakcji zupełnie pozostających poza zakresem podatku VAT, np. świadczonych nieodpłatnie albo niewykonywanych przez podatnika występującego jako takiego [działającego w takim charakterze].

Zagadnienia związane z mieszanym wykorzystaniem

7. Szereg przepisów dotyczy trudności, jakie mogą wiązać się z okolicznością, że opodatkowane dostawy towarów lub usług dla podatnika mogą być częściowo używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, a częściowo do innych celów. Jest oczywiste, iż w takich sytuacjach należy utrzymać rozróżnienie pomiędzy czynnościami opodatkowanymi a czynnościami pozostałymi oraz korelację pomiędzy odliczeniami podatku naliczonego a obciążeniem podatkiem należnym.

8. Mamy do czynienia z dwoma rodzajami mieszanego wykorzystania. Z jednej strony istnieją sytuacje, w których podatnik nabywa towary i usługi oraz wykorzystuje je częściowo do celów działalności gospodarczej, a częś-

3 — Zobacz art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112.

4 — Zobacz art. 73 dyrektywy 2006/112.

5 — Zobacz art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112.

6 — Zobacz art. 167 dyrektywy 2006/112.

7 — Zobacz art. 131–137 dyrektywy 2006/112. W szczególności art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy zawiera zwolnienie od podatku dla najmu i dzierżawy nieruchomości; jednakże art. 13 część C lit. a) upoważnia państwa członkowskie do dania podatnikom prawa wyboru dotyczącego opodatkowania takiego najmu i dzierżawy nieruchomości [art. 135 ust. 1 lit. l) oraz art. 137 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112].

ciowo do innych celów. Z drugiej strony, istnieją sytuacje, w których przedsiębiorstwo dokonuje własnych dostaw podlegających opodatkowaniu oraz dostaw niepodlegających opodatkowaniu.

- (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, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

9. Wobec powyższego, co się tyczy prywatnego wykorzystania towarów wykorzystywanych przy działalności gospodarczej oraz porównywalnych sytuacji, art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy⁸ stanowi: „[z]astosowanie 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 cele prywatne podatnika lub jego pracowników bądź towarów, których podatnik wyzbywa 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 podlegał w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna”.

- (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”.

10. Podobnie, co się tyczy usług, art. 6 ust. 2⁹ stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

11. Tak więc, z zastrzeżeniem możliwości odstąpienia w przypadku art. 6 ust. 2, obydwa te przepisy oznaczają, że jeżeli podatnik dostarcza towary lub usługi samemu sobie ze swojego przedsiębiorstwa, lecz dla innych celów niż związane z działalnością gospodarczą, po odliczeniu podatku naliczonego od nabytych do tego celu towarów i usług, musi on w istocie pobrać od samego siebie podatek VAT od tej czynności.

⁸ — Zobacz art. 16 dyrektywy 2006/112.

⁹ — Zobacz art. 26 dyrektywy 2006/112.

12. Podstawa opodatkowania w takich przypadkach jest określana na podstawie art. 11 część A ust. 1 lit. b) i c) ¹⁰, zgodnie z którym jest nią:

„[...]”

(b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 [...] ust. 6 [...], cena od zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy;

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

[...]”.

¹⁰ — Zobacz art. 74 i 75 dyrektywy 2006/112.

13. Po drugie, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy ¹¹ dotyczy sytuacji, w których towary lub usługi wykorzystywane są przez podatnika zarówno przy czynnościach, przy których podatek VAT podlega odliczeniu, jak i w sytuacji gdy nie podlega on odliczeniu. W takich przypadkach, zgodnie z akapitem pierwszym, „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”.

14. Zgodnie z akapitem drugim, ta część podlegająca odliczeniu [proporcja ta] zostanie, co do zasady, ustalona zgodnie z art. 19 ¹² — który określa ją jako proporcję mającą [ułamek mający] odpowiadać obrotowi uzyskanemu z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej, podzielonego przez całkowity obrót ¹³.

¹¹ — Zobacz art. 173 dyrektywy 2006/112.

¹² — Zobacz art. 174 i 175 dyrektywy 2006/112.

¹³ — Niemniej jednak art. 17 ust. 5 zezwala także państwom członkowskim na odstąpienie od tej zasady, z zachowaniem pewnych granic. W szczególności przewiduje on możliwość prowadzenia odrębnej ewidencji księgowej dla czynności podlegających opodatkowaniu i dla czynności niepodlegających opodatkowaniu oraz możliwość określenia proporcjonalnej części czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z przeznaczeniem dóbr i usług, na przykład połowa podatku naliczonego mogłaby podlegać odliczeniu w związku z towarami, z których połowa wykorzystywana była do czynności opodatkowanych, zaś połowa do czynności nieopodatkowanych, bez względu na wartość tych dwóch rodzajów czynności.

15. Ponadto art. 20 ust. 1 i 2¹⁴ przewiduje, o ile zachodzi konieczność, korygowanie wysokości odliczeń podatku naliczonego:

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.

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

Na zasadzie odstępowstwa 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].

(a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;

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

(b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia.

[...]”.

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

Orzecznictwo Trybunału w zakresie wykorzystania mieszanego dóbr inwestycyjnych

16. Trybunał miał wiele sposobności dokonywania wykładni powyższych przepisów szóstej dyrektywy w zakresie wykorzystania

14 — Zobacz art. 184–192 dyrektywy 2006/112.

mieszanego dóbr inwestycyjnych, a w szczególności budynków, ostatnio w wyroku w sprawie Wollny. Inne istotne wyroki to wyroki w sprawach Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling oraz Charles i Charles-Tijmens¹⁵.

17. W wyroku w sprawie Lennartz Trybunał ustalił zasadę, według której podatnik, który wykorzystuje towary do celów działalności gospodarczej jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy, bez względu na to, w jak niewielkiej części są one wykorzystywane przy działalności gospodarczej¹⁶.

18. W wyroku w sprawie Seeling Trybunał stwierdził, że wykorzystanie przez podatnika do celów prywatnych budynku zaliczanego w całości do aktywów przedsiębiorstwa należy traktować jako podlegające opodatkowaniu świadczenie usług (zgodnie z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy), a zatem nie może być uważane za najem lub dzierżawę nieruchomości (które byłyby zwolnione od podatku na podstawie art. 13 części B lit. b)¹⁷.

19. W wyroku w sprawie Charles i Charles-Tijmens Wielka Izba potwierdziła powyższe orzecznictwo, jasno stwierdzając, że w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych podatnik ma, na potrzeby podatku VAT, możliwość dokonania wyboru, (i) czy zaliczyć to dobro w całości do aktywów swojego przedsiębiorstwa, (ii) czy pozostawić całość w ramach majątku prywatnego, wyłączając je tym samym całkowicie z systemu podatku VAT, (iii) czy też zaliczyć je do aktywów przedsiębiorstwa jedynie w zakresie wynikającym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych. Orzekła ona, że w tych ramach art. 6 ust. 2 oraz art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy sprzeciwiają się ustawodawstwu krajowemu, które nie pozwala podatnikowi na zaliczenie do aktywów jego przedsiębiorstwa takich dóbr oraz nie pozwala w takim przypadku na natychmiastowe odliczenie całości podatku VAT naliczonego przy nabyciu tego dobra¹⁸.

20. Wreszcie w wyroku w sprawie Wollny Trybunał przyjął, że podstawa opodatkowania podatkiem VAT wykorzystywania na prywatne potrzeby części budynku zaliczonego w całości przez podatnika do aktywów jego przedsiębiorstwa została określona w postaci ułamka kosztów nabycia lub budowy budynku, ustalonego z uwzględnieniem okresu na dokonanie korekty odliczeń podatku VAT przyjętego zgodnie z art. 20 tej dyrektywy. Trybunał podkreślił, że takie rozwiązanie leży w interesie równości pomiędzy podatnikami a konsumentami końcowymi poprzez unikanie pewnych przypadków nieopodatkowanego ostatecznego wykorzystania¹⁹.

15 — Wyroki Trybunału: z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795; z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-415/98 Bakcsi, Rec. s. I-1831; z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101; z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I-7037 i z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297.

16 — W szczególności pkt 26–28 oraz pkt 35 wyroku.

17 — Punkty 40–56 wyroku.

18 — Punkt 23 i 36 wyroku.

19 — Punkty 20–53 wyroku, w szczególności pkt 48 oraz 53.

21. Należy jednakże stwierdzić, że Komisja Europejska złożyła wniosek do Rady Unii Europejskiej o dodanie nowego art. 168a do dyrektywy 2006/112²⁰, o następującym brzmieniu:

„W przypadku nabycia, budowy, renowacji albo istotnego przekształcenia nieruchomości wstępne wykonywanie prawa do odliczenia, powstającego w momencie, w którym podatek staje się wymagalny, jest ograniczone do rzeczywistego wykorzystania do celów transakcji przyznających prawo do odliczenia.

Na mocy odstępstwa od art. 26^[21] zmiany w proporcji wykorzystania nieruchomości przewidziane w akapicie pierwszym są uwzględniane na warunkach określonych w art. 187, 188, 190 i 192^[22] w celu sprostowania wstępnego wykonywania prawa do odliczenia.

Zmiany przewidziane w akapicie drugim są uwzględniane w okresie wskazanym przez państwa członkowskie na podstawie art. 187 ust. 1^[23] dla nieruchomości traktowanych jako dobra inwestycyjne”.

20 — COM(2007) 677 wersja ostateczna z dnia 7 listopada 2007 r., wniosek w sprawie dyrektywy Rady zmieniającej niektóre przepisy dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, art. 1 ust. 11.

21 — Odpowiednik art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy.

22 — Odpowiednik art. 20 ust. 2, 3, 4 i 6 szóstej dyrektywy.

23 — Odpowiednik art. 20 ust. 2 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy.

22. W uzasadnieniu wskazano, że nowy przepis ma na celu wyjaśnienie wykonywania prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do nabycia nieruchomości lub wniesienia budowli przeznaczonych jednocześnie do wykorzystania zawodowego i pozazawodowego, jak również do porównywalnych czynności z gospodarczego punktu widzenia w odniesieniu do takich nieruchomości. Wstępne odliczenie zostałoby ograniczone do rzeczywistego wykorzystania nieruchomości do celów transakcji przyznających prawo do odliczenia. W przypadku zróżnicowanego wykorzystania natychmiastowe odliczenie w całości nie będzie już możliwe, lecz system sprostowań uwzględniłby zarówno zwiększone, jak i pomniejszone zawodowe wykorzystanie. System ten zastąpiłby podatek od prywatnego wykorzystywania na podstawie art. 26 dyrektywy 2006/112 (odpowiednika art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy) w okresie na dokonanie korekty oraz funkcjonowałby w podobny sposób jak istniejący system korekty odliczeń, gdy ułamek opodatkowanych i zwolnionych czynności jest różny, oraz stosowany byłby równolegle do systemu korekty.

Przepisy „przejęciowe” w sprawie wyłączeń odliczeń

23. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy²⁴ stanowi, iż Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku VAT, lecz zarazem zastrzega, że odliczenie podatku nie będzie w żadnym

24 — Zobacz art. 176 dyrektywy 2006/112.

przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

24. W celu uregulowania sprawy w okresie oczekiwania na decyzję Rady, art. 17 ust. 6 akapit drugi stanowi: „[d]o czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

25. Przedmiotowe przepisy faktycznie nie zostały przyjęte, wobec czego przepis przejściowy ma w dalszym ciągu zastosowanie.

Właściwe przepisy austriackie

26. Sąd odsyłający wyjaśnił, że dwa przepisy Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) z 1994 r. (zwanej dalej „UStG 1994”), których zakresy zachodzą na siebie, sprzeciwiają się odliczaniu podatku naliczonego związanego z nieruchomością wykorzystywaną do celów prywatnych.

27. Z jednej strony, § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) sprzeciwia się odliczaniu podatku naliczonego z zakresu wydatków dotyczących życia prywatnego podatnika, do których należą między innymi wydatki związane z jego mieszkaniem. Przepis ten pozostawał niezmienny przez cały czas mający znaczenie dla sprawy.

28. Z drugiej strony, § 12 ust. 2 pkt 1 reguluje odliczenia odnoszące się do nieruchomości. W momencie wejścia w życie szóstej dyrektywy w odniesieniu do Austrii z chwilą jej przystąpienia do Wspólnot²⁵, przepis ten nie dopuszczał żadnych odliczeń podatku naliczonego w odniesieniu do tej części budynku, która służy celom mieszkaniowym podatnika. W wyniku zmian wprowadzonych w 1997 r. wskazano, że budynki o mieszanym wykorzystaniu mogą w całości zostać przyporządkowane przedsiębiorstwu, stanowiąc część aktywów przedsiębiorstwa. Jednakże stosownie do § 6 ust. 1 pkt 16 w związku z § 6 ust. 2 i § 12 ust. 3 UStG 1994, wykorzystanie części budynku do prywatnych celów mieszkaniowych stanowi czynność zwolnioną od podatku (wyłączającą tym samym możliwość dokonania odliczenia podatku naliczonego).

29. W dokumentach związanych z przygotowaniem ustawy w sposób wyraźny wskazano, że zgodnie z orzecnictwem Trybunału

25 — To znaczy, z dniem 1 stycznia 1995 r. Jest bezsporne, iż chociaż UStG 1994 weszła formalnie w życie tego samego dnia, to omawiane przepisy stanowią po prostu powtórzenie wcześniej obowiązujących przepisów, które pozostają niezmienione od 1977 r. W konsekwencji nie ma żadnych wątpliwości, co do ich obowiązywania (przez znaczący okres czasu) przed wejściem w życie szóstej dyrektywy w Austrii.

dopuszczalna jest ulga podatkowa dotycząca powierzchni budynków wykorzystywanych do prywatnych celów mieszkaniowych podatników oraz że wprowadzenie zwolnienia od podatku ma na celu zapewnienie, by owo niepożądane odciążenie w sferze prywatnego wykorzystania nie doszło do skutku.

30. Wszystko wskazuje na to, iż zdaniem austriackich organów podatkowych orzeczenie w sprawie Seeling (że wykorzystanie do celów prywatnych nieruchomości stanowiącej część aktywów przedsiębiorstwa nie może być uważane za zwolniony najem lub dzierżawę) nie oddziałuje na sytuację w Austrii, bowiem wyłączenie odliczeń jest objęte art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

31. Należy wspomnieć, iż od czasu, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy, krajowe zwolnienie od podatku dla prywatnych celów mieszkaniowych pomieszczeń przyporządkowanych do wykorzystania zawodowego, które sprzeciwia się odliczaniu podatku naliczonego, zostało dwukrotnie zmienione²⁶, natomiast Rada zezwoliła Austrii w drodze odstępstwa od art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy na wykluczenie wydatków na towary i usługi z prawa do odliczania podatku VAT, w przypadku gdy ponad 90% tych towarów i usług wykorzystanych jest na potrzeby prywatne podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, w celach innych niż prowadzenie przedsiębiorstwa²⁷.

Stan faktyczny, postępowanie oraz wniossek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

32. Sandra Puffer w okresie od listopada 2002 r. do czerwca 2004 r. prowadziła budowę domu z basenem i poinformowała urząd skarbowy, iż zamierza dokonać podlegającego opodatkowaniu wynajmu części domu do celów biurowych. W przybliżeniu 11% budynku było wykorzystywane do celów działalności gospodarczej. S. Puffer przeznaczyła na potrzeby działalności gospodarczej rzeczony dom w całości i, powołując się na wyrok Trybunału w sprawie Seeling, wniosła o odliczenie całości naliczonego podatku związanego ze wzniesieniem budynku. Urząd skarbowy nie zezwolił na odliczenie podatku obrotowego związanego z budową basenu. W odniesieniu do pozostałych kosztów budowy uznał on za zasadne odliczenie podatku naliczonego związanego z częścią budynku wykorzystywaną do celów działalności gospodarczej, wynoszącą 11%.

33. S. Puffer wniosła skargę do Verwaltungsgerichtshof.

34. Po pierwsze, podnosi ona, że przeznaczenie w całości jej domu mieszkalnego do celów działalności gospodarczej zgodnie z orzecznictwem Trybunału wiąże się z prawem dokonania odliczenia podatku naliczonego w całości.

26 — BGBl I nr 134/2003 oraz BGBl I nr 27/2004.

27 — Decyzja Rady 2004/866/WE z dnia 13 grudnia 2004 r. zezwalająca Republice Austrii na zastosowanie środka stanowiącego odstępstwo od art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (Dz.U. 2004, L 371, s. 47), mającą zastosowanie do dnia 31 grudnia 2009 r. Francja i Niemcy również korzystają z podobnych odstępstw.

35. Sąd odsyłający wskazał, iż zgodnie z wyrokiem w sprawie Seeling, podatnik może dokonać odliczenia podatku naliczonego związanego z częścią budynku wykorzystywaną do celów prywatnych, jeśli wykorzystuje on inną część tego budynku do celów podlegających opodatkowaniu. Jeśli buduje on dom z przeznaczeniem do prywatnych celów, to może on dokonać odliczenia podatku VAT naliczonego, jeśli wykorzystuje on co najmniej jedno pomieszczenie tego budynku mieszkalnego do celów swojego przedsiębiorstwa. Prywatne wykorzystanie do celów mieszkaniowych podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, przy czym opodatkowanie to jest rozłożone na okres dziesięciu lat. Mimo że w obu przypadkach ma miejsce końcowa konsumpcja, szósta dyrektywa przewiduje przywilej dla podatników w postaci około 5% kosztów domu oraz 25% łącznego podatku naliczonego, podczas gdy inni obywatele w zakresie takiej samej końcowej konsumpcji nie uzyskują takiej korzyści²⁸. W związku z powyższym sąd odsyłający powziął wątpliwość, czy uregulowanie zawarte w szóstej dyrektywie nie pozostaje w sprzeczności z prawnospółnotową zasadą równego traktowania. Gdyby takie uregulowanie zostało przyjęte przez ustawodawcę austriackiego, to jest wysoce prawdopodobne, że naruszałoby ono zasadę równego traktowania określoną w art. 7 ust. 1 konstytucji federalnej. Ponadto również w odniesieniu do grupy podatników, przepisy krajowe przyjęte w wyniku transpozycji szóstej dyrektywy wprowadzają w sposób zakłócający konkurencję rozróżnienie między prywatnymi budynkami mieszkalnymi należącymi do podatników wykonujących

czynności opodatkowane oraz takimi budynkami należącymi do podatników wykonujących czynności zwolnione od podatku (na przykład lekarzy), ponieważ podatnik, który wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku nie ma możliwości odliczenia podatku naliczonego od prywatnego domu z uwagi na wykorzystanie do celów działalności gospodarczej jednego pomieszczenia. Pozostaje to w sprzeczności z zakazem pomocy państwa, określonym w art. 87 WE.

36. Po drugie, S. Puffer podnosi, iż w niniejszym przypadku nie zachodzą okoliczności, w których Austria jest uprawniona, zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, do utrzymania w mocy istniejącego wyłączenia odliczenia podatku naliczonego.

37. Sąd odsyłający zauważa, że § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 nie uległ zmianie od czasu wejścia szóstej dyrektywy w życie w odniesieniu do Austrii (a tym samym jest objęty zakresem stosowania tak zwanej klauzuli standstill, określonej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy). Zmieniony został natomiast § 12 ust. 2 pkt 1, jednakże z zamiarem utrzymania w mocy tego samego wyłączenia odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do części budynku wykorzystywanych do celów prywatnych. Dopiero później, wskutek wyroku w sprawie Seeling okazało się, że prywatne wykorzystanie budynków nie może zostać uznane za czynność zwolnioną od podatku. Zgodnie z wyrokiem w sprawie Holböck²⁹, także zmieniony przepis może

28 — W trakcie rozprawy rząd austriacki wyjaśnił, w jaki sposób sąd odsyłający mógł uzyskać przedstawione przez siebie dane (5% kosztów oraz 25% podatku naliczonego) na podstawie austriackiej stawki podatku VAT w wysokości 20% oraz 10-letniego okresu na dokonanie korekty, w połączeniu z 10% rocznym kosztem finansowania, co umożliwiłoby osobie zainteresowanej pożyczanie i spłacenie przez 10-letni okres kwoty równej natychmiast odliczonego podatku VAT. Jest oczywiste, że każdy z tych podstawowych czynników, a w konsekwencji i dokładny rezultat może być różny w poszczególnych państwach członkowskich przez dany okres czasu.

29 — Wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 41.

być objęty klauzulą standstill, jeśli w zasadniczym zakresie jest on tożsamy z poprzednim uregulowaniem. Zmieniona wersja § 12 ust. 2 pkt 1 w związku z § 6 ust. 1 pkt 16, co do skutku jest w szerokim zakresie tożsama z pierwotnym uregulowaniem, przy czym służy ona realizacji przez ustawodawcę takiego samego celu. Jeżeli jednak klauzula standstill nie obejmuje zmienionej wersji, to wyłania się zagadnienie, czy zmiana ta może mieć wpływ na ważność zachodzących na siebie przepisów zawartych w §12 ust. 2 pkt 2 lit. a).

również wówczas, gdy podatnicy mogą nabyć własność budynku mieszkalnego przeznaczonego na ich prywatne potrzeby mieszkaniowe, który wykorzystują oni co najmniej w niewielkim zakresie na potrzeby ich przedsiębiorstwa, o 5% taniej niż inni podatnicy, którzy nie wykorzystują ich budynków mieszkalnych w co najmniej niewielkim zakresie na potrzeby ich przedsiębiorstwa?

38. W tych ramach Verwaltungsgerichtshof zwraca się z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„(1) Czy szósta dyrektywa 77/388/EWG Rady 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 (zwana dalej „szóstą dyrektywą”), w szczególności jej art. 17, narusza prawa podstawowe określone w prawie wspólnotowym (prawowspólnotową zasadę równego traktowania), ponieważ skutkuje ona tym, że podatnicy mogą nabyć własność budynków mieszkalnych wykorzystywanych na ich prywatne potrzeby mieszkaniowe (konsumpcję) o 5% taniej niż inni obywatele Unii Europejskiej, przy czym całkowita kwota tej ulgi rośnie bez ograniczeń, proporcjonalnie do wysokości kosztów nabycia oraz budowy budynku mieszkalnego? Czy naruszenie takie ma miejsce

(2) Czy przepis krajowy przyjęty w celu dokonania transpozycji szóstej dyrektywy, w szczególności jej art. 17, narusza art. 87 WE, ponieważ wprowadzie przyznaje on ulgę, o której mowa w pytaniu pierwszym, dotyczącą budynków mieszkalnych wykorzystywanych przez podatników do celów prywatnych, tym podatnikom, którzy wykonują czynności opodatkowane, lecz nie przyznaje takiej ulgi podatnikom wykonującym czynności zwolnione od podatku?

(3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zachowuje skuteczność, jeśli ustawodawca krajowy zmienia przepis prawa krajowego dotyczący wyłączenia możliwości odliczenia podatku naliczonego (w niniejszym przypadku § 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994), który był utrzymany w mocy na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, z wyraźnym zamiarem zachowania rzeczonoego wyłączenia odliczenia podatku naliczonego, a z krajowej ustawy

o podatku obrotowym wynika również utrzymanie w mocy wyłączenia odliczenia podatku naliczonego, przy czym ustawodawca krajowy z powodu błędu w zakresie wykładni prawa wspólnotowego [w niniejszym przypadku art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy], który został dostrzeżony później, przyjął regulację, która — rozpatrywana samodzielnie — zezwala zgodnie z prawem wspólnotowym (stosownie do wykładni art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy dokonanej w wyroku w sprawie Seeling) na odliczenie podatku naliczonego?

W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie trzecie:

Czy na ważność wyłączenia odliczenia podatku naliczonego [w niniejszym przypadku § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994] utrzymanego w mocy na podstawie »klausuli standstill« określonej w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy ma wpływ to, że ustawodawca krajowy zmienia i w rezultacie uchyła jedno z dwóch określonych w prawie krajowym wyłączeń odliczenia podatku naliczonego, których zakresy zachodzą na siebie [w niniejszym przypadku § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994 oraz § 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994], ponieważ był on w błędzie co do stosowania prawa?».

Ocena

39. S. Puffer, Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz (strona pozwana w postępowaniu odwoławczym zawisłym przed sądem krajowym) oraz Komisja złożyły pisemne i ustne uwagi przed Trybunałem. W trakcie rozprawy rząd austriacki poparł argumenty Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz.

40. Pomijając kwestię proponowanych przez uczestników odpowiedzi na pytania, istnieje znaczna różnica w ich zasadniczym podejściu do zagadnienia. S. Puffer i Komisja wychodzą z założenia, że szósta dyrektywa umożliwia podatnikom dokonanie wyboru w postaci przyporządkowania dóbr inwestycyjnych całkowicie do aktywów przedsiębiorstwa, z natychmiastowym odliczeniem całości podatku naliczonego. Przeciwnie, Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz i rząd austriacki (zwani dalej „władzami austriackimi”) podnoszą, że przepisy wspólnotowe nie wymagają, aby taki wybór był dostępny, lecz zezwalają one na odliczenia jedynie w odniesieniu do części kosztów odpowiadającej wykorzystaniu zawodowemu.

41. Wobec powyższego, nim przystąpię do odniesienia się do przedłożonych pytań, najpierw zbadam stanowisko władz austriackich.

W przedmiocie stanowiska władz austriackich

42. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz twierdzi, że sformułowanie szóstej dyrektywy nie wymaga wyjaśnienia, ani nie wstrzymuje nadanej jej przez Trybunał wykładni.

43. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a), prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w takim zakresie, w jakim towary i usługi, których on dotyczy są wykorzystywane dla celów własnych dostaw podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z art. 6 ust. 2, wykorzystanie aktywów przedsiębiorstwa do prywatnych celów należy traktować jako dostawę własną podlegającą opodatkowaniu, jeżeli powstało prawo do odliczenia³⁰. W konsekwencji najpierw zachodzi konieczność ustalenia w jakich częściach ma miejsce ich wykorzystanie do celów przedsiębiorstwa i do celów prywatnych, co z kolei określi część podatku naliczonego, co do którego powstało prawo do odliczenia. Wykorzystanie do celów prywatnych będzie wówczas stanowić własną dostawę podlegającą opodatkowaniu jedynie w zakresie, w jakim dotyczy ona towarów wchodzących w część nabytą do wykorzystania przez przedsiębiorstwo, co do

którego istnieje prawo do skorzystania z odliczenia³¹. Przyporządkowanie do aktywów przedsiębiorstwa nie może samo w sobie spowodować powstania prawa do odliczenia, bo wówczas zwrot „podlegający w całości lub w części odliczeniu” stałby się bezprzedmiotowy. Zatem władze austriackie rozumują w ten sposób, że dobra inwestycyjne mogą zostać przyporządkowane do aktywów przedsiębiorstwa z chwilą ich nabycia, powodując powstanie prawa do odliczenia w odniesieniu do części oddanej wówczas do wykorzystania podlegającego opodatkowaniu w przedsiębiorstwie (które może wynosić nawet 0%), z zastrzeżeniem korekty wstępnego odliczenia zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy w celu odzwierciedlenia zmian w częściach wykorzystania do celów przedsiębiorstwa i do celów prywatnych w okresie na dokonanie odliczenia.

44. Na tej podstawie władze austriackie kwestionują stwierdzenia Trybunału³², z których wynika, że osoba, która wykorzystuje towary częściowo na potrzeby przedsiębiorstwa, a częściowo na potrzeby prywatne a która dokonała odliczenia w całości lub w części podatku naliczonego od nabycia, uznawana jest za osobę korzystającą z towarów w całości do potrzeb własnych opodatkowanych czynności w rozumieniu art. 17 ust. 2, wobec czego jest uprawniona

30 — Władze austriackie wskazały, że spośród sześciu języków, w których została przyjęta szósta dyrektywa, jedynie wersja angielska posługuje się czasem teraźniejszym („jest odliczalny”/„is deductible”). Wszystkie pozostałe wersje językowe posługują się sformułowaniem, które można przetłumaczyć na język angielski jako „powodujące powstanie prawa do odliczenia”/„has given rise to the right to deduct”, wskazując na sekwencję chronologiczną. Ponadto w wersji angielskiej art. 26 ust. 1 lit. a) obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112 jest mowa o podatku naliczonym, który „was deductible”, to znaczy „był odliczalny”.

31 — Władze austriackie powołują się na wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer and Brandenstein, Rec. s. I-4049, dotyczący art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, w którym Trybunał zasadniczo uznał, że jeżeli samochód został nabyty bez odliczenia podatku naliczonego, lecz został zaliczony do działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, to jeżeli przy samochodzie zostały wykonane prace, od których podatek VAT jest odliczalny, a następnie samochód został przyporządkowany do prywatnego majątku podatnika, to kwota podlegająca opodatkowaniu za „dostawę dla samego siebie” może być jedynie wartością, w odniesieniu do której powstało prawo do odliczenia.

32 — Powołują się one na wyroki: w sprawie Lennartz, pkt 26, oraz w sprawie Seeling, pkt 43, obydwa przywołane w przypisie 15 powyżej.

do dokonania natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego. Wyrażają one pogląd, że Trybunał wprowadził bezzasadną i określną wykładnię przepisów, wywodząc prawo do dokonywania odliczeń podatku naliczonego od późniejszych własnych dostaw podlegających opodatkowaniu w postaci wykorzystania do prywatnych celów.

45. Ponadto władze austriackie dążą do obalenia szeregu innych argumentów, które ich zdaniem mogą być postrzegane jako wspierające prawo do odliczenia w całości w przypadku mieszanego wykorzystania. Z jednej strony porównawcze wyjaśnienie art. 5 ust. 6 i art. 6 ust. 2, a z drugiej strony art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy przedstawione przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie *Charles i Charles-Tijmens*³³ jest niekonsekwentne i zostało skonstruowane wyłącznie w celu wybrnięcia z trudności powstających przy pełnym odliczeniu. Jego wnioski w sprawie *Seeling*³⁴, wpływający z uzasadnienia wniosku Komisji dot. szóstej dyrektywy, że obciążenie podatkiem należnym na podstawie art. 6 ust. 2 lit. a) zostało wybrane jako alternatywa wobec ograniczenia prawa do odliczenia — bynajmniej nie stanowi potwierdzenia dla odliczenia w całości dla wszystkich dóbr wykorzystania mieszanego. Natomiast w przypadku wykorzystania mieszanego budynku przez podatnika dokonującego wyłącznie czynności zwolnionych od podatku, to podatek należny z tytułu wykorzystania do prywatnych celów byłby inny w każdym roku w zależności od obrotu wygenerowanego przez te czynności (zgodnie z systemem proporcjonalnym, o którym mowa w art. 17 ust. 5), a nie według części wykorzystania do prywatnych celów, co prowadziłoby do absurdu rezultatu.

46. Jestem w stanie zrozumieć przywołanie przez władze austriackie wyraźnego określonego rozumowania zawartego w pkt 26 wyroku w sprawie *Lennartz*. W tym miejscu Trybunał stwierdził, że „osoba, która wykorzystuje towary częściowo na potrzeby przedsiębiorstwa, a która z chwilą nabycia towarów uzyskała zwrot podatku naliczonego w całości lub w części, uznawana jest za osobę korzystającą z towarów w całości dla potrzeb własnych opodatkowanych czynności w rozumieniu art. 17 ust. 2. W konsekwencji osoba taka jest, co do zasady, uprawniona do natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego zapłaconego przy nabyciu towarów”. Jednakże Trybunał nigdy nie powtórzył tego sformułowania. Odesłania do niego zostały sparafrazowane w następujący sposób: „[j]eżeli podatnik zdecyduje się traktować dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocześnie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra należące do przedsiębiorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega, co do zasady, całkowicie i bezpośrednio odliczeniu”³⁵. Uważam, iż Trybunał miał jedynie powyższe na myśli, pomimo być może niezbyt szczęśliwego sformułowania zawartego w wyroku w sprawie *Lennartz*.

47. Zasadniczą jednakże kwestią pozostaje podstawowa różnica w podejściu do zagadnienia w utrwalonym orzecznictwie Trybunału a alternatywną analizą przedstawioną przez władze austriackie, przy czym oba podejścia dążą do rozwiązania problemu pogodzenia prawa do natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego od towarów wykorzystywanych do celów czynności podlegających opodatkowaniu z nieuchronnością, że niektóre towary zostaną ostatecznie wykorzystane dla

33 — W punktach 59 i 60 jego opinii.

34 — W punkcie 41 jego opinii; zob. również pkt 59 jego opinii do sprawy *Lennartz*.

35 — Wyrok w sprawie *Seeling*, przywołany w przypisie 15, pkt 41; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 *Sudholz*, Rec. s. I-4243, pkt 37; wyrok w sprawie *Charles i Charles-Tijmens*, przywołany w przypisie 15, pkt 24.

odmiennych celów niż te, do których były pierwotnie przeznaczone.

48. W tym względzie nie uważam, aby przepisy szóstej dyrektywy były aż tak oczywiste, że dokonana ich wykładnia przez Trybunał jest zbędna. Podnoszenie tego argumentu przez władze austriackie nie wydaje się szczere, w sytuacji gdy jednocześnie przedstawiają one zaproponowaną przez siebie wykładnię w argumentach zawartych na kilkunastu stronach pisemnych uwag. Jeżeli istniałaby taka jasność, to wystarczyłoby przywołanie samych przepisów.

49. Wydaje mi się, że różnica w podejściu do zagadnienia opiera się na innym rozumieniu pojęcia przyporządkowywania towarów do aktywów przedsiębiorstwa. Choć w art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy jest mowa o towarach stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa, to przepisy faktycznie nie zawierają definicji pojęcia przyporządkowania towarów do tychże aktywów, ani się nią nie posługują. Pojęcie to zostało wypracowane w orzecznictwie, poczynawszy od wyroku w sprawie Lennartz. Parafrazując ten wyrok, przyporządkowanie ma miejsce wówczas, gdy podatnik jako taki występuje [działający w takim charakterze] (a więc nie w charakterze osoby prywatnej) i nabywa towary do celów swojej działalności gospodarczej (na którą mogą oczywiście składać się zarówno czynności podlegające opodatkowaniu, jak i czynności zwolnione od podatku).

50. Według Trybunału, takie przyporządkowanie (pod warunkiem że można ustalić jego autentyczność w świetle wszystkich okoliczności, lecz bez względu na rzeczywistą część wykorzystania do celów przedsiębiorstwa³⁶) określa prawo do odliczenia — oraz wymaga, aby późniejsze wykorzystanie do

celów prywatnych zostało opodatkowane. Charakter, w jakim dana osoba występuje przy nabywaniu towarów oraz cel, w jakim są one nabywane określa, czy towary te zostają ulokowane w sferze działalności gospodarczej, a w konsekwencji podlegają przepisom w sprawie podatku VAT, albo zostają ulokowane w sferze prywatnej, a wówczas przepisy w sprawie podatku VAT nie mają zastosowania. Co się tyczy pierwszego przypadku, to mogą one nadal zostać przeniesione do sfery prywatnej, z zastrzeżeniem zapłacenia podatku należnego (w zakresie w jakim powstawało prawo do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ działalność gospodarcza podlega opodatkowaniu), utrzymując tym sposobem neutralność podatkową wobec podatnika. W tym drugim przypadku, wszelkie przeniesienia do sfery działalności gospodarczej niosą za sobą karę: nie będzie możliwości uzyskania zwrotu podatku naliczonego, którego nie można było odliczyć, ponieważ nabycie miało miejsce dla prywatnych celów, jednakże wartość towarów (w tym podatek naliczony, którego zwrotu nie będzie można uzyskać) stanowić będzie część kwoty podlegającej opodatkowaniu, jeżeli będą wykorzystywane do celów opodatkowanych czynności³⁷.

51. Natomiast władze austriackie wyrażają pogląd, o ile dobrze je zrozumiałam, że przyporządkowanie do aktywów przedsiębiorstwa może być po prostu działaniem w zakresie „posiadania”. W zakresie w jakim towary są przeznaczone do celów prywatnych, to mogą one jednak zostać przyporządkowane do działalności gospodarczej podatnika, lecz spowodują powstanie (w drodze mechanizmu korekty) prawa do odliczenia, jeżeli zostaną one faktycznie wykorzystane do celów przedsiębiorstwa.

36 — Wyrok w sprawie Lennartz, przywołany w przypisie 15, pkt 21 i 35.

37 — Zobacz również pkt 79 i 80 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobso do sprawy Charles i Charles-Tijmens.

52. Taka wykładnia ma swoje dobre strony. Takim sposobem uniknięto by ujemnych stron nieodłącznie związanych z przeniesieniem dóbr ze sfery prywatnej do sfery działalności gospodarczej, a także uniknięto by ulg podatkowych dla podatników, którzy pozostają w centrum niniejszej sprawy. Nie wydaje się ona również sprawiać żadnych poważnych trudności związanych z niespójnością istoty systemu podatku VAT, co można dostrzec w jej podobieństwie do zmiany przepisów, o którą obecnie wnosi Komisja³⁸.

53. Odmawia ona jednak podatnikom prawa do natychmiastowego odliczenia w przypadkach odroczonego wykorzystania w przedsiębiorstwie przy tymczasowym wykorzystaniu do celów prywatnych. Choć mogłaby ona zostać wpasowana do ogólnego systemu podatku VAT, to nie jest ona w sposób bardziej oczywisty bardziej pożądana w tym względzie od wykładni zawartej w konsekwentnym orzecznictwie Trybunału, a z pewnością nie jest ona podyktowana jasnym sformułowaniem przepisów.

54. Nie uważam również, aby krytyka obecnego orzecznictwa przez władze austriackie była uzasadniona.

55. Przy podejściu Trybunału, dobra przyporządkowane do aktywów przedsiębiorstwa muszą być traktowane jako wykorzystywane do celów przedsiębiorstwa. Wobec powyższego wszelkie wykorzystanie do celów prywatnych staje się podlegającym opodatkowaniu

wykorzystaniem do celów przedsiębiorstwa, przy czym podatnik dokonuje dostawy dla samego siebie, tak jakby dokonywał dostawy któremukolwiek innemu konsumentowi końcowemu. Tak jednak będzie jedynie w sytuacji, jeżeli istniało wstępne prawo do odliczenia, natomiast zakres tego prawa jest uzależniony od części czynności podlegających opodatkowaniu i zwolnionych od podatku, których podatnik łącznie dokonuje. Powyższe stanowi wyjaśnienie zwrotu „podlegał w całości lub w części odliczeniu” oraz wyjaśnienie przedstawione przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w pkt 59 i 60 jego opinii do sprawy Charles i Charles-Tijmens. Ponadto uważam, że niewłaściwe zrozumienie tego punktu doprowadziło władze austriackie do dostrzeżenia absurdalności w okolicznościach, że jeżeli podatnik wykonuje zarówno czynności podlegające opodatkowaniu, jak i zwolnione od podatku, to dokonane przez niego odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do mienia wykorzystywanego zarówno do celów przedsiębiorstwa, jak i prywatnych celów, może zostać skorygowane na podstawie relacji pomiędzy czynnościami podlegającymi opodatkowaniu a czynnościami zwolnionymi od podatku, natomiast nie będzie określane wyłącznie przez relację wykorzystania do celów przedsiębiorstwa a wykorzystania do celów prywatnych. Wreszcie co się tyczy odesłań rzecznika generalnego F.G. Jacobsa do uzasadnienia wniosku w sprawie szóstej dyrektywy, to o ile cytowane przez niego fragmenty mogą nie wyrażać wprost zamiaru dopuszczenia pełnego odliczenia w przypadku mieszanego wykorzystania towarów, to z pewnością są one zgodne z takim zamiarem i na niego wskazują.

56. Konkludując powyższe zagadnienie, nie jestem przekonana, że argumentacja władz austriackich w jakikolwiek sposób uzasadnia obalenie utrwalonego orzecznictwa Trybunału w tej dziedzinie. W najlepszym wypadku

38 — Zobacz pkt 21 i 22 powyżej.

stanowi ona alternatywną analizę, która nie jest bez zalet, lecz w żadnym wypadku nie jest ona, jak to usiłują przedstawić władze austriackie, jedyną i nieuchronną wykładnią przepisów. Jeżeli tym niemniej Trybunał miałby rozważyć obalenie orzecznictwa za możliwe, to wymagałoby to przekazania sprawy szerszemu składowi, z ponownym otwarciem postępowania ustnego. W takim wypadku byłoby pożądanym zaprosić pozostałe państwa członkowskie do przedłożenia uwag, ponieważ jest to sprawa, która dotyczy całego systemu podatku VAT. Zauważam jednak, że żadne państwo członkowskie poza Austrią nie uznało za konieczne zareagować na pisemne uwagi Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz w niniejszej sprawie.

57. Wobec powyższego przystępuję do zbadania czterech pytań sądu odsyłającego przy założeniu, że wykładnia Trybunału szóstej dyrektywy w odniesieniu do towarów o mieszanym wykorzystaniu nie podlega dyskusji.

W przedmiocie pytania pierwszego: zasada równego traktowania

58. Nie można kwestionować, że podatnik uprawniony do natychmiastowego odliczenia całości podatku naliczonego od nabywanych przez niego towarów, przyporządkowanych przedsiębiorstwu, a następnie uiszczanie podatku należnego w sposób progresywny w trakcie wykorzystania tych towarów do celów prywatnych — może korzystać z wyraźnej ulgi finansowej na tle innych

osób, które nabywają podobne towary w charakterze osób prywatnych, a w konsekwencji nie mają one możliwości odliczenia podatku naliczonego³⁹. Ta ulga zawsze wystąpi, choć jej dokładny zakres zależy od szeregu zmiennych⁴⁰. Wobec powyższego nie zachodzi konieczność odniesienia się do wyliczeń sądu odsyłającego, że podatnik może uzyskać 25% łącznego podatku VAT lub 5% całkowitych kosztów budowy w przypadku nieruchomości w Austrii. Wystarczy stwierdzić, że występuje różnica w traktowaniu, której nie można lekceważyć.

59. Zasada równego traktowania wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie różnicowanie jest obiektywnie uzasadnione⁴¹. Co się tyczy okoliczności sprawy, należy postawić pytanie, czy podatnik i prywatna osoba znajdują się w porównywalnych sytuacjach, czy też zróżnicowanie pomiędzy nimi jest obiektywnie uzasadnione?

60. System opodatkowania wykorzystania aktywów przedsiębiorstwa do celów prywatnych został konkretnie opracowany w celu zapobieżenia bardziej istotnej nierówności w traktowaniu, która powstałaby, jeżeli podatnicy mogliby przeznaczyć aktywa, w odniesieniu do których skorzystali z całkowitego odliczenia podatku naliczonego, do prywat-

39 — Zobacz na przykład pkt 39 i następne opinii rzecznika generalnego F.G. Jacoba do sprawy Seeling oraz pkt 74 i następne jego opinii do sprawy Charles i Charles-Tijmens, obydwa przywołane w przypisie 15 powyżej.

40 — Zobacz pkt 35 oraz przypis 28 powyżej.

41 — Zobacz ostatni przykład, wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 51.

nych celów bez konieczności dalszego rozliczenia się z podatku VAT. Jednakże istnienie mniejszej nierówności w traktowaniu nie można po prostu uzasadniać brakiem większej nierówności w traktowaniu. W dalszym ciągu należy wykazać, że wynika ona z obiektywnego zróżnicowania sytuacji mającego znaczenie dla zróżnicowanego traktowania.

61. W niniejszej sprawie zgadzam się z Komisją, że podatnik i prywatny właściciel znajdują się w odmiennych sytuacjach. Dla prywatnego właściciela, nieruchomości jest całkowicie i ostatecznie przeznaczona do celów prywatnych. W przypadku podatnika jest ona częściowo wykorzystywana do celów przedsiębiorstwa, z możliwością zmiany części tegoż wykorzystania. Jeżeli podatek VAT stanowi składnik kosztu nabycia i konserwacji towarów, w tym dóbr inwestycyjnych i nieruchomości, to musi on zostać ostatecznie poniesiony przez „konsumenta” końcowego — to znaczy osobę wykorzystującą towary do celów prywatnych — lecz musi pozostawać zupełnie neutralnym wobec podatnika. Podatnik, który nabywa towary w charakterze osoby prywatnej, musi ostatecznie ponosić taki sam ciężar podatku VAT, jak osoba niebędąca podatnikiem. Jeżeli następnie pragnie on wykorzystać towary do celów przedsiębiorstwa, to nie może on uwolnić się od tego podatku, który wówczas dla odmiany obciąża jego działalność gospodarczą w sposób niezgodny z wymogiem neutralności podatku VAT dla podatników, a w konsekwencji stawia go w niekorzystnej sytuacji względem innych podatników będących jego konkurentami⁴². To dokładnie z tej przyczyny — na co wskazała S. Puffer, z pełną świadomością konsekwencji — Trybunał jasno stwierdził, że podatnik musi mieć

możliwość wyboru przyporządkowania towarów o mieszanym wykorzystaniu do aktywów przedsiębiorstwa, przy późniejszym opodatkowaniu wykorzystania do celów prywatnych.

62. Komisja również zwróciła uwagę na okoliczność, że podatnicy są nie tylko podmiotami gospodarczymi, którzy wnoszą swój wkład do realizacji celu Wspólnoty Europejskiej promowania rozwoju działalności gospodarczej, a więc w tym kontekście ponoszą określone ryzyko ze swoimi aktywami, lecz również w szczególności są poborcami podatku VAT, odpowiedzialnymi za jego uiszczenie organom podatkowym. Osoby korzystające jedynie z towarów lub konsumujące je do swoich prywatnych celów nie mogą żądać, aby były traktowane identycznie jak podmioty gospodarcze we wszystkich sprawach związanych z podatkiem VAT.

63. W świetle powyższego na pytanie pierwsze sądu odsyłającego udzieliłabym odpowiedzi przeczącej.

W przedmiocie pytania drugiego: pomoc państwa

64. Sąd odsyłający dąży również do ustalenia, czy ta sama ulga, z której korzystają podatnicy, których czynności podlegają opodatkowaniu

42 — Zobacz opinię rzecznika generalnego F.G. Jacobsa do sprawy Charles i Charles-Tijmens, pkt 75 i następane.

podatkiem VAT, lecz z której nie korzystają podatnicy, których czynności są zwolnione z podatku, może stanowić pomoc państwa, która jest zakazana w art. 87 WE. Dokładniej rzecz ujmując, zwraca się on z pytaniem, czy przepis krajowy przyjęty w celu transpozycji szóstej dyrektywy, przyznający taką względną ulgę, nie narusza art. 87 WE.

65. Sposób, w jaki zostało sformułowane pytanie nasuwa dwie uwagi wstępne.

66. Po pierwsze, z informacji przedstawionych Trybunałowi wynikałoby, że obowiązujące przepisy austriackie nie dopuszczają takiego rezultatu. W rzeczy samej, tylko w sytuacji, w której przepisy wyłączają natychmiastowe odliczenie całości podatku naliczonego w okolicznościach sprawy powodują, że pytanie trzecie i czwarte sądu krajowego mają znaczenie dla sprawy. Jeśli tak, to drugie pytanie w jego sformułowanej postaci jest czysto hipotetyczne. Jednakże wykładnia prawa krajowego należy do sądu krajowego, wobec czego odnośne do tego pytania, zakładając, że podstawowe założenie jest prawidłowe.

67. Po drugie, art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy określa podatnika jako „każdą osobę wykonującą samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą”, to znaczy wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem

wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągania stałego zysku, „bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. W konsekwencji w rozumieniu tych przepisów osoba wykonująca wyłącznie czynności zwolnione pozostaje „podatnikiem”. Nie posiada ona jednak żadnych praw bądź obowiązków osoby wykonującej czynności opodatkowane, a w konsekwencji nie podlega żadnym skutkom, jakie podatek wywiera dla tej drugiej osoby. Krótko mówiąc, co się dotyczy podatku VAT, to znajduje się ona praktycznie w takim samym położeniu, jak w swoim życiu prywatnym.

68. Uważam, iż na samo pytanie można udzielić wyłącznie odpowiedzi przeczącej.

69. Artykuł 87 ust. 1 WE stanowi, że „wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zakwalifikowanie danego środka jako „pomocy” w rozumieniu tego przepisu wymaga spełnienia wszystkich przewidzianych w nim przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być

w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść. Po czwarte, musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji ⁴³.

a zwolnionymi dostawami została zminimalizowana, tak aby zróżnicowane traktowanie podmiotów gospodarczych dostarczających oba rodzaje dostaw nie zakłócała w większości przypadków ⁴⁵ konkurencji.

70. W tym miejscu różnica w traktowaniu pomiędzy podmiotami gospodarczymi wykonującymi jedynie opodatkowane dostawy a podmiotami dokonującymi zwolnionych dostaw (przy, można dodać, całym zakresie pośrednich sposobów traktowania dla tych, którzy dokonują zarówno opodatkowanych, jak i zwolnionych dostaw) nie może być przypisywana jednemu państwu, a drugiemu już nie. Stanowi ona integralną część systemu podatku VAT ustanowionego przez wspólnotowe przepisy harmonizujące, które muszą być transponowane w taki sam sposób przez wszystkie państwa członkowskie. W konsekwencji nie ma tu miejsca interwencja państwa ani wpływ na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Komisja dodała, że korzyść przyznana odbiorcy musi, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, być selektywna, a tymczasem, tak nie jest w przypadku środka, który, pomimo że przyznaje korzyść odbiorcy, to jest on uzasadniony charakterem bądź ogólną systematyką systemu, której jest częścią ⁴⁴. Ponieważ pierwsze trzy przesłanki nie zostały spełnione, to różnica w traktowaniu nie może naruszać art. 87 WE.

71. Zauważam również, że system zwolnień został tak skonstruowany, aby konkurencja pomiędzy opodatkowanymi dostawami

W przedmiocie pytania trzeciego: zmiana § 12 ust. 2 pkt UStG 1994

72. Paragraf 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 w brzmieniu na dzień 1 stycznia 1995 r. oraz przed tą datą stanowił: „[d]ostawy lub inne usługi związane z budową lub konserwacją (remontem) budynków uważane są za dokonane w celach działalności gospodarczej, w zakresie w jakim wynagrodzenie za nie stanowi koszty operacyjne lub koszty reklamy w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym”.

73. W zakresie w jakim taki przepis stanowił wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w tym czasie, to taki przepis może zostać utrzymany, zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, do czasu — na chwilę obecną nieznanego — aż Rada zadecyduje, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia.

43 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawach połączonych C-341/06 P i C-342/06 P Chronopost i La Poste, Zb.Orz. s. I-4777, pkt 121 i 122.

44 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 66 i następane.

45 — Jest prawdą, że istnieją przypadki konkurencji pomiędzy oboma rodzajami podmiotów, na co wskazuje sąd odsyłający (zobacz na przykład wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121), lecz są one niezwykle rzadkie, a niniejsza sprawa do nich się nie zalicza.

74. Trybunał stwierdził, że jeżeli po wejściu w życie szóstej dyrektywy państwo członkowskie dokona zmiany swoich przepisów w ten sposób, że zostanie zmniejszony zakres istniejących wyłączeń, a w konsekwencji zbliżając je do ogólnego systemu odliczeń określonego w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, to przepisy te należy uważać za objęte art. 17 ust. 6 akapit drugi⁴⁶. Na zasadzie przeciwności, jeżeli zmiana wywiera skutek w postaci zwiększenia istniejących wyłączeń, odchodząc tym sposobem od celu dyrektywy, to nie będzie ona objęta art. 17 ust. 6 akapit drugi, a w konsekwencji uchybia ona art. 17 ust. 2⁴⁷.

75. Jednakże z postanowienia odsyłającego wynikałoby, że w niniejszej sprawie powstała sytuacja, w której wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego, w przypadkach gdy podatek należny był co do zasady wymagalny (to znaczy, prywatne wykorzystanie towarów przyporządkowanych do aktywów przedsiębiorstwa) zostało następnie przekształcone w zwolnienie od podatku należnego pociągające za sobą niemożliwość odliczenia podatku naliczonego.

76. Verwaltungsgerichtshof powołuje się na pkt 41 wyroku w sprawie Holböck⁴⁸, w którym Trybunał potwierdził swoje orzecznictwo, że przepis krajowy przyjęty po dacie ustanowionej w klauzuli „standstill” nie jest automatycznie wyłączony z odstępstwa ustanowionego w przedmiotowym przepisie wspólnotowym. Jeśli w zasadniczym zakresie jest on tożsamy z poprzednim uregulowaniem albo ogranicza się do zmniejszenia lub wyeliminowania przeszkód zawartych we wcześniejszym uregulowaniu dla korzystania z praw i wolności, to będzie ono nadal objęte odstępstwem. „Na zasadzie przeciwności, uregulowania oparte na podejściu, które różni się od poprzednich przepisów i które ustanawia nowe procedury nie może być traktowane jako uregulowanie istniejące w dniu ustanowionym w przedmiotowym przepisie wspólnotowym”.

77. Pozostaje mi tylko zgodzić się z Komisją, że zmiana przepisów austriackich opisanych w postanowieniu odsyłającym mieści się w kategorii przewidzianej w ostatnim zdaniu punktu przywołanego powyżej. W tym zakresie pozostaje bez znaczenia, czy ustawodawca krajowy wprowadził zmianę w oparciu o prawidłową bądź błędną wykładnię prawa wspólnotowego. Jednakże orzeczenie w sprawie Seeling, że wykorzystanie nieruchomości aktywów przedsiębiorstwa dla celów prywatnych, w odniesieniu do którego podatek naliczony został odliczony, nie

46 — Wyroki Trybunału: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 22–24; z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I-81, pkt 45.

47 — Wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4539, pkt 17–20; Metropol i Stadler, pkt 46.

48 — Przywołany w przypisie 29 powyżej.

może być uważane za zwolniony od podatku najem lub dzierżawę, natomiast musi być traktowany jako opodatkowana dostawa dla samego siebie, sprzeciwia się dokonanej zmianie.

związanych z budową domu, a w każdym bądź razie, nie był pierwotnie poddawany takiej wykładni.

W przedmiocie pytania czwartego: skutki dla § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) UStG 1994

78. Sąd krajowy dąży do ustalenia, czy zmiana § 12 ust. 2 pkt 1 UStG 1994 oznacza, że nie jest ona objęta klauzulą standstill określoną w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz czy w rezultacie zakresów zachodzących na siebie wyłączeń odliczenia zawarte w § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) również traci ochronę wynikającą z tej klauzuli.

79. S. Puffer podnosi, że § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) — który w istocie stanowi w drodze odesłania do przepisów o podatku dochodowym, że wydatki na utrzymanie, w tym na prywatne mieszkanie, nie mogą spowodować powstania prawa do odliczenia — w istocie nie ma zastosowania w odniesieniu do wydatków

80. Jest oczywistym, że do sądu krajowego należy określenie wagi przedmiotowego przepisu. Określił on w postanowieniu odsyłającym przepisy § 12 ust. 2 pkt 1 oraz § 12 ust. 2 pkt 2 lit. a) jako „zakresy, które zachodzą na siebie”, natomiast nie wyjaśnił, w jakim zakresie są one współzależne bądź samodzielne. Jest dla mnie oczywistym, że jeżeli wykładnia i/lub stosowanie wyłączenia prawa do odliczenia, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 lit. a) są zależne od istnienia wyłączenia, o którym mowa w ust. 2 pkt 1, zaś ten drugi przepis jest niezgodny z przepisami szóstej dyrektywy, a zatem nie jest objęty klauzulą standstill, to wywiera to odpowiedni wpływ na ust. 2 pkt 2 lit. a). Jeżeli natomiast jest to samodzielne wyłączenie prawa do odliczenia, które istniało przed 1995 rokiem i nie zostało od tego czasu zmienione, to jest ono objęte klauzulą standstill.

81. Wreszcie ponownie zwracam uwagę, że pytanie trzecie i czwarte sądu odsyłającego wydają się opierać na innym założeniu od tego, które leży u podstaw pytania drugiego. Pytanie drugie zakłada, że przepisy austriackie umożliwiają podatnikom przyporządkowanie mienia nieruchomego do aktywów przedsiębiorstwa oraz że korzystają z natychmiastowego odliczenia w całości w zakresie, w jakim przedsiębiorstwo dokonuje opodatkowanych dostaw, natomiast pytanie trzecie i czwarte zakłada, że przepisy austriackie sprzeciwiają się takiemu odliczeniu. Rozstrzygnięcie takich kwestii należy do sądu krajowego.

Wnioski

82. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na przedłożone pytania:

- (1) Nie ma miejsca naruszenie zasady równego traktowania w fakcie, że wspólnotowe dyrektywy w sprawie podatku VAT uprawniają podatnika do natychmiastowego odliczenia w całości podatku naliczonego od nabywanych przez niego towarów, przyporządkowanych przedsiębiorstwu, a następnie uiszczanie podatku należnego w sposób progresywny w trakcie wykorzystania tych towarów do celów prywatnych — może korzystać z wyraźnej ulgi finansowej na tle innych osób, które nabywają podobne towary w charakterze osób prywatnych, a w konsekwencji nie mają one możliwości odliczenia podatku naliczonego.
- (2) Przepis krajowy przyjęty w celu dokonania transpozycji wspólnotowych dyrektyw dotyczących podatku VAT przyznający taką ulgę podatnikom nie narusza art. 87 WE.
- (3) Klauzula standstill w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie obejmuje przypadków, w których wcześniej istniejące wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego, w przypadkach gdy podatek należny był co do zasady wymagalny zostało następnie przekształcone w zwolnienie od podatku należnego pociągające za sobą niemożliwość odliczenia podatku naliczonego.

- (4) Jeżeli wcześniej istniejące wyłączenie prawa do odliczenia zostanie zatem przekształcone w zwolnienie, a w konsekwencji nie jest objęte klauzulą standstill z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, to wszelkie inne wyłączenia, których wykładnia i/lub stosowanie są uzależnione od istnienia wcześniejszego wyłączenia również nie zostaną objęte klauzulą standstill. Natomiast samodzielne wyłączenie prawa do odliczenia, które istniało przed 1995 rokiem i nie zostało od tego czasu zmienione, pozostaje objęte klauzulą.