

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
CHRISTINE STIX-HACKL  
przedstawiona w dniu 15 września 2005 r.<sup>1</sup>

**I — Wprowadzenie**

1. W ramach niniejszego postępowania fiński Korkein Hallinto-oikeus wystąpił do Trybunału o dokonanie wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG<sup>2</sup> (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w zakresie korekty odliczenia podatku naliczonego zapłaconego w cenie dóbr inwestycyjnych w formie nieruchomości.

2. W istocie należy zadać pytanie, czy w świetle szóstej dyrektywy korekta podatku naliczonego zapłaconego w cenie dóbr inwestycyjnych powinna zostać dopuszczona w sytuacji gdy, nieruchomość była początkowo wykorzystywana do celów transakcji zwolnionej z podatku, a następnie jest wykorzystywana do celów transakcji podlegającej opodatkowaniu.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

**II — Ramy prawne**

*A — Szósta dyrektywa*

3. Artykuł 5 ust. 6 stanowi:

„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, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże, jako takie nie jest traktowane przekazanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika”.

4. Artykuł 6 zatytułowany „Świadczenie usług” stanowi:

właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

„(2) Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

[...]

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) najem lub dzierżawę nieruchomości

[...]

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”.

C. Prawo wyboru

Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

5. Artykuł 13 zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju” stanowi:

„B. Pozostałe zwolnienia

a) najmu i dzierżawy nieruchomości [...]

Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres prawa wyboru; ustalają one sposoby korzystania z niego”.

6. Artykuł 17 zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń” stanowi:

gospodarczą, takich jak: wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

„(1) Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

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

(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:

7. Artykuł 20 zatytułowany „Korekta odliczeń” stanowi:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika,

„(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;

[...]

(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 nie będących wydatkami ściśle związanymi z działalnością

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, zagubie-

nia 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 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.

W przypadku mienia nieruchomego, nabytego jako dobra inwestycyjne, okres dostosowania może być przedłużony do 20 lat.

[...]

(5) Jeśli w jednym z państw członkowskich efekt stosowania przepisów ust. 2 i 3 miałyby 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<sup>3</sup>.

## B — Przepisy krajowe

8. Dyrektywa została wdrożona w Finlandii na podstawie fińskiej ustawy o podatku od wartości dodanej Arvonlisäverolaki (zwanej dalej „AVL”). Przepisy dotyczące opodatkowania oddania w użytkowanie nieruchomości są zawarte w art. 27 AVL do 30 AVL. Zgodnie z art. 27 ust. 1 AVL zbycie prawa własności nieruchomości, jak również przyznanie prawa dzierżawy, najmu, służebności gruntowej, lub innych porównywalnych praw do nieruchomości<sup>4</sup> są zwolnione z podatku. Na zasadzie odstępstwa od powyższej zasady art. 30 AVL przewiduje, że podatnik może wnioskować o objęcie go obowiązkiem podatkowym z tytułu odstąpienia prawa użytkowania nieruchomości.

3 — Uwaga do art. 20 szóstej dyrektywy: możliwość przedłużenia okresu dokonywania korekty w przypadku budynków do 20 lat wprowadzono dopiero na mocy dyrektywy Rady 95/7/AWE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/ EWG i wprowadzającej nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej — zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, str. 18). Wcześniej szósta dyrektywa przewidywała wyłącznie okres dziesięciu lat.

4 — Zgodnie z art. 28 ust. 1 AVL nieruchomością jest wydzielona część działki, budynek lub trwała konstrukcja względnie jej część.

9. Zgodnie z art. 106 AVL dotyczącym odliczeń związanych ze świadczeniem usług budowlanych właściciel nieruchomości może dokonywać odliczeń w zakresie usług i towarów, które nabył przed złożeniem wniosku o opodatkowanie na potrzeby podlegającego opodatkowaniu użyczenia nieruchomości, jeżeli wystąpił z wnioskiem o opodatkowanie na podstawie art. 30. Warunkiem powyższego jest złożenie przez właściciela nieruchomości wniosku o opodatkowanie w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania tej nieruchomości do użytku. Zgodnie z tym przepisem prawo do odliczeń przysługuje wyłącznie w odniesieniu do nowych budynków lub istotnego remontu nieruchomości.

10. Zgodnie z AVL nie jest możliwa korekta odliczeń dotyczących nabycia nieruchomości lub nowego budynku oraz istotnych prac remontowych ani inna korekta na korzyść podatnika; dotyczy to również takiej sytuacji jak będąca przedmiotem niniejszej sprawy, w której wniosek podatnika został złożony po upływie wskazanego wyżej terminu, przy czym nieruchomość początkowo była wykorzystywana do celów czynności zwolnionej z podatku, a następnie do celów czynności podlegającej opodatkowaniu.

### III — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym oraz pytania prejudycjalne

11. Miasto Uusikaupunki (zwane dalej „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 1995 r. Ponadto, miasto wynajęło przedsiębiorstwu podlegającemu opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, poczynając od dnia 31 sierpnia 1995 r., wybudowaną przez siebie halę przemysłową.

12. Uusikaupunki, działając na podstawie art. 30 AVL, skierowało w związku z tymi transakcjami do organu regionalnej administracji podatkowej właściwej dla Finlandii południowo-zachodniej wniosek dotyczący wyboru opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej. Organ podatkowy zarejestrował jako początek obowiązku podatkowego dzień złożenia wniosku, tj. 4 kwietnia 1996 r., ponieważ wniosek został złożony po upływie sześciu miesięcy od momentu przekazania nieruchomości do użytkowania po wykonaniu prac budowlanych.

13. W dwóch wnioskach z dnia 8 września 1998 r. oraz z dnia 30 marca 2000 r. Uusikaupunki, działając na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy, wystąpiło do organu podatkowego o zwrot podatku od wartości dodanej zawartego w kosztach prac remontowych i budowlanych za rok podatkowy 1996, 1997, 1998 i 1999 r. Żądana kwota wraz z odsetkami wynosi 1 651 653 FIM.

14. Decyzją z dnia 3 maja 2000 r. organ regionalnej administracji podatkowej oddalił wnioski Uusikaupunki uzasadniając że, dokonanie korekty odliczeń zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy nie jest możliwe. Właściciel nieruchomości, który złożył wnio-

sek dotyczący wyboru opodatkowania zgodnie z art. 30 AVL, może zgodnie z art. 106 AVL dokonywać odliczeń podatku naliczonego w zakresie usług lub towarów wykorzystywanych lub nabywanych na potrzeby podlegającego opodatkowaniu użyczenia nieruchomości w okresie poprzedzającym złożenie wniosku o opodatkowanie, względnie dokonywać odliczenia podatku zapłaconego w odniesieniu do prac budowlanych, jakie sam wykonał, tylko wtedy gdy, złożył wniosek dotyczący wyboru opodatkowania w okresie sześciu miesięcy po oddaniu nieruchomości do użytku.

15. Uusikaupunki wniosło do Hallinto-oikeus, sądu administracyjnego w Helsinkach, skargę przeciwko decyzji organu regionalnej administracji podatkowej, która została oddalona. Uusikaupunki wniosło odwołanie od tego wyroku do Korkein Hallinto-oikeus, najwyższego sądu administracyjnego Finlandii.

16. Postępowanie to, zgodnie z wyjaśnieniami Korkein Hallinto-oikeus, dotyczy problemu, czy przepisy AVL mające zastosowanie do wniosku dotyczącego wyboru opodatkowania przy odstąpieniu prawa użytkowania nieruchomości naruszają przepisy szóstej dyrektywy w zakresie prawa do dokonywania odliczenia podatku naliczonego. Rozstrzygnięcie sprawy przez sąd krajowy wymaga wykładni szóstej dyrektywy, w szczególności art. 20 dotyczącego korekty odliczeń podatku naliczonego. Sąd krajowy uważa za bezsporny fakt, że miasto Uusi-

kaupunki, dokonując zakupów związanych z gruntownym remontem nieruchomości oraz nową budową działało jako podatnik, i że zakupy te zostały dokonane w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez miasto.

17. W tych okolicznościach Korkein Hallinto-oikeus postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2004 r., które wpłynęło do kancelarii Trybunału w dniu 19 kwietnia 2004 r., przedłożył Trybunałowi w sprawie zawisłej przed tym sądem wniosek o wydanie orzeczenia prejudycjonalnego dotyczącego następujących pytań:

1. Czy art. 20 dyrektywy 77/388/EWG powinien być interpretowany w ten sposób, iż z zastrzeżeniem ust. 5, korekta odliczeń wskazana w tym artykule jest w zakresie dóbr inwestycyjnych obowiązkiem państwa członkowskiego?
2. Czy art. 20 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 nieruchomość, pierwotnie było przeznaczone na działalność zwolnioną od podatku, a odliczenia były od początku całkowicie wyłączone, a dopiero później dobro to zostało wykorzystane na cele działalności objętej podatkiem?

3. Czy art. 13 część C ust. 2 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 od wartości dodanej, to jest tak, że dochodzi do całkowitego wyłączenia prawa do odliczeń w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie?

19. W związku z tym pytaniem należy zaznaczyć, że zgodnie z ustaleniami sądu krajowego zawartymi w postanowieniu o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, AVL nie przewiduje procedury dokonywania korekt odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych.

4. Czy art. 17 ust. 6 (2) 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, w jaki to przewiduje fińska ustawa o podatku od wartości dodanej, to jest tak, że dochodzi do całkowitego wyłączenia prawa do odliczeń w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie?

#### A — Podstawowe argumenty stron

20. Rząd fiński reprezentuje stanowisko, że z wielu powodów możliwość dokonywania korekt odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy nie ma charakteru bezwzględnie wiążącego. Po pierwsze, korektę zgodnie z art. 20 należy traktować jako alternatywę do przepisów art. 5 ust. 6, jak też art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy w sprawie opodatkowania dostaw towarów i usług realizowanych przez podatnika na własny użytek. Te dwa mechanizmy związane z opodatkowaniem mają w dużym stopniu zbliżone cele i nie mogłyby być stosowane jednocześnie w odniesieniu do tego samego stanu faktycznego. Po drugie, państwa członkowskie zgodnie z art. 20 ust. 4 szóstej dyrektywy mogą określać pojęcie „dobra inwestycyjne” i żaden przepis zawarty w dyrektywie nie wskazuje na to, że pojęcie „dobra inwestycyjne” musi koniecznie obejmować usługi budowlane. Po trzecie, art. 20 ust. 5 szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość, w określonych okolicznościach, które mają zastosowanie w przypadku Finlandii, odstąpienia od stosowania przepisów dotyczących korekty odliczenia podatku naliczonego.

#### IV — W przedmiocie pytania pierwszego

18. Zadając pierwsze pytanie prejudycjalne, sąd krajowy pragnie uzyskać wyjaśnienie, czy — z zastrzeżeniem art. 20 ust. 5 — zgodnie z art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy korekta odliczenia w zakresie dóbr inwestycyjnych jest obowiązkiem państwa członkowskiego, czy też szósta dyrektywa reguluje to w sposób fakultatywny.

21. Uusikaupunki, Komisja, a także rząd włoski prezentują pogląd, że zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy należy obowiązkowo przewidzieć procedurę dokonywania korekt dotyczących dóbr inwestycyjnych.

państwa członkowskie mogą odstąpić od korekty dotyczącej dóbr inwestycyjnych. Za stwierdzeniem tym przemawia również fakt, iż art. 20 ust. 5 szóstej dyrektywy przewiduje szczegółowe warunki, na jakich państwo członkowskie na zasadzie odstępstwa może zrezygnować ze stosowania ust. 2 i 3 tego artykułu w odniesieniu do korekty dotyczącej dóbr inwestycyjnych.

## B — Ocena

22. Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 249 ust. 3 TWE dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana w odniesieniu do celu, który ma być osiągnięty, a państwa członkowskie są zobowiązane zgodnie z utrwalonym orzecznictwem do podjęcia wszelkich środków w celu pełnej i skutecznej transpozycji dyrektywy<sup>5</sup>.

23. Artykuł 20 ust. 2 szóstej dyrektywy przewiduje, że „w przypadku dóbr inwestycyjnych [...] korekta [będzie] obejmować okres pięciu lat, włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane”.

24. Jak słusznie zauważyli Uusikaupunki, rząd włoski i Komisja, brzmienie tego artykułu nie pozwala wysnuć wniosku, że

25. Ponadto, nie można zgodzić się z argumentacją rządu fińskiego dotyczącą art. 5 ust. 6 oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy. Z faktu, że — jak argumentował rząd fiński — powyższe przepisy szóstej dyrektywy dotyczące przekazania towaru lub świadczenia usługi dla prywatnych potrzeb przedsiębiorcy spełniają częściowo te same cele co korekta i w określonych okolicznościach mogą dotyczyć tego samego stanu faktycznego, nie wynika jeszcze, że państwo członkowskie może odstąpić od określenia korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych. Oba te mechanizmy nie pokrywają się na tyle, żeby można je było traktować jako „alternatywne”. Dopuszcza się możliwość ich pokrywania się wyłącznie w przypadku wystąpienia określonych warunków przekazania towarów lub świadczenia usług „na własne potrzeby”.

26. O ile w związku z możliwym pokrywaniem się zakresu powyższych mechanizmów — jak wywodził rząd fiński — dochodzi

5 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 7 maja 2002 r., w sprawie C-478/99 Komisja przeciwko Szwecji, Rec. str. I-4147, pkt 15 i z dnia 26 czerwca 2003 r., w sprawie C-233/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-6625, pkt 75.

do problemów związanych z ich stosowaniem w praktyce, należy problemy te rozwiązywać, biorąc pod uwagę w możliwie jak najszerszym zakresie zasady stanowiące podstawę szóstej dyrektywy, takie jak, na przykład, zachowanie neutralnego charakteru podatku od wartości dodanej. W mojej opinii tego rodzaju trudności nie mogą jednak po prostu zwalniać państwa członkowskiego od określenia korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych zgodnie z art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy.

27. Ponadto, korektę odliczenia podatku zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy — odmiennie niż przepis dotyczący opodatkowania przekazania towarów lub świadczenia usług na własne potrzeby — należy traktować jako konieczne uzupełnienie prawa do odliczenia podatku zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy, które służy całkowitemu zwolnieniu przedsiębiorcy z podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego w ramach działalności gospodarczej, a tym samym zapewnieniu neutralności podatku od wartości dodanej<sup>6</sup>.

28. Procedura dokonywania korekt, pozwalając m.in. na uwzględnienie zmian w odniesieniu do czynników wziętych pod uwagę przy pierwotnym określeniu odliczenia — co ma znaczenie szczególnie

w przypadku dóbr inwestycyjnych pozostających przez dłuższy czas częścią majątku przedsiębiorstwa<sup>7</sup> — przyczynia się do większej dokładności odliczenia.

29. Wreszcie, co do art. 20 ust. 5 szóstej dyrektywy, pytanie pierwsze w sposób oczywisty nie odnosi się do problemu, czy spełnione są warunki zastosowania tego przepisu o charakterze odstępstwa w niniejszej sprawie.

30. W świetle tych rozważań proponuję odpowiedzieć na pierwsze pytanie prejudycjalne, że art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż, z zastrzeżeniem ust. 5 tego artykułu, nakłada on na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia możliwości dokonania korekty odliczeń w przypadku dóbr inwestycyjnych.

## V — W przedmiocie pytania drugiego

31. Występując z pytaniem drugim, sąd krajowy pragnie, w istocie, uzyskać wyjaśnienie, czy art. 20 szóstej dyrektywy powinien

6 — Zobacz m. in. wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19 oraz z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach C-110/98 do C-147/98 Gabalfriśa i in., Rec., str. I-1577, pkt 44.

7 — Zobacz opinia rzecznika generalnego Lenza z dnia 15 lutego 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie dauphinoise, wyrok z dnia 11 lipca 1996 r., Rec., str. I-3695, pkt 37).

być interpretowany w ten sposób, że korektę należy stosować również w sytuacji gdy, dobro inwestycyjne, w tym przypadku nieruchomości, początkowo było wykorzystywane w ramach działalności zwolnionej z podatku, nie uprawniającej do odliczenia, a następnie w ramach działalności objętej podatkiem, tak że istnieje możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej zawartego w cenie dobra inwestycyjnego.

A — *Podstawowe argumenty stron*

32. Usikaupunki i Komisja reprezentują pogląd, że w niniejszej sprawie należy stosować korektę odliczenia podatku naliczonego. Według orzecznictwa Trybunału, w szczególności zgodnie z wyrokiem w sprawie Lennartz<sup>8</sup>, zależy to od tego, czy nabycie towarów lub usług na potrzeby dobra inwestycyjnego zostało dokonane przez osobę posiadającą status podatnika. Bezpośrednie wykorzystanie dóbr do działalności objętej podatkiem nie stanowi warunku stosowania art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy. W niniejszej sprawie prace remontowe i budowlane zostały wykonane na rzecz podatnika, mimo że omawiane transakcje pierwotnie były wyłączone z obowiązku podatkowego.

33. Rząd fiński wywodzi, że wyrok w sprawie Lennartz<sup>9</sup> dotyczy jedynie sytuacji, w której

państwo członkowskie stosuje korektę odliczeń zgodnie z art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy. Trybunał nie wypowiedział się jednak w kwestii możliwości zastosowania odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, w której w państwie członkowskim — tak jak w Finlandii — stosowany jest wyłącznie art. 17 dotyczący powstania i zakresu prawa do odliczeń, a nie art. 20 dotyczący korekty odliczeń. Biorąc pod uwagę te okoliczności, prawo do dokonywania odliczeń podatku naliczonego należy oceniać wyłącznie na podstawie sytuacji występującej w momencie nabycia wcześniejszych świadczeń. Jeżeli nabycia dokonano w związku z działalnością zwolnioną od podatku, nie powstaje wtedy prawo do odliczenia.

34. Rząd włoski reprezentuje pogląd, że w takiej sytuacji jak niniejsza nie ma możliwości zastosowania korekty odliczeń podatku zgodnie z art. 20 szóstej dyrektywy. Państwa członkowskie mogą mianowicie wyłączyć taką korektę, jeżeli zmiana prawa do odliczenia podatku naliczonego wynika z świadomej decyzji podatnika.

B — *Ocena*

35. Na wstępie należy zwrócić uwagę na związek pomiędzy powstaniem prawa do odliczeń z jednej strony, a stosowaniem korekty odliczenia podatku z drugiej strony.

8 — Wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. 1991, str. I-3795.

9 — Wyrok powołany w przypisie 8.

36. Jak już wcześniej stwierdził Trybunał, ze struktury szóstej dyrektywy oraz z treści jej art. 20 ust. 2 wynika, że przepis ten ogranicza się jedynie do określenia procedury obliczenia korekty odliczenia; z tego względu nie może on sam w sobie stanowić podstawy powstania prawa do odliczenia ani przekształcać podatku zapłaconego przez podatnika w związku z dokonanymi przez niego nieopodatkowanymi czynnościami w podatek podlegający odliczeniu w rozumieniu art. 17<sup>10</sup>.

37. W konsekwencji stosowanie korekt zależy od tego, czy powstało prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 szóstej dyrektywy.

38. Zgodnie z art. 17 ust. 1 prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny. Zgodnie z art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy termin ten pokrywa się z momentem dostarczenia towarów lub wykonania usług<sup>11</sup>.

39. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem o powstaniu prawa do odliczenia decyduje to, czy osoba nabywająca towary lub korzystająca z usług posiada w tym momencie status podatnika oraz czy działa w takim charakterze, a więc czy nabyła towary do

celów prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy, przy czym chodzi tu o stan faktyczny, który powinien być oceniany zgodnie z okolicznościami wynikającymi z danego przypadku<sup>12</sup>.

40. W niniejszej sprawie sąd krajowy uważa za bezsporny fakt, że Uusikaupunki było beneficjentem prac budowlanych i remontowych w odniesieniu do spornego dobra inwestycyjnego, w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, w charakterze podatnika.

41. Z tego powodu, należy stwierdzić, że w niniejszej sprawie wymóg posiadania statusu podatnika i działania w takim charakterze jako warunek powstania prawa do odliczenia, od którego zależy stosowanie korekt, został spełniony.

42. Ponadto, podatek od wartości dodanej zapłacony w związku z towarami lub usługami może zostać odliczony jedynie w takim zakresie, w jakim te towary i usługi są wykorzystywane do celów czynności objętych podatkiem<sup>13</sup>.

43. Moim zdaniem fakt, że dobro inwestycyjne, w odniesieniu do którego dokonane zostały prace budowlane i remontowe, było

10 — Zobacz wyrok Lennartz (powołany w przypisie 8), pkt 11 i 12, oraz wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Zb.Orz. 2005, I-4685, pkt 38.

11 — Zobacz m. in. wyrok Waterschap Zeeuws Vlaanderen (powołany w przypisie 10), pkt 31.

12 — Zobacz wyroki Lennartz (powołany w przypisie 8), pkt 8, 15 i 21, oraz Waterschap Zeeuws Vlaanderen (powołany w przypisie 10), pkt 31 i 32.

13 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Zb.Orz. 2004, I-5547, pkt 24.

początkowo wykorzystywane do czynności zwolnionych od podatku, a następnie, w wyniku skorzystania z prawa wyboru opodatkowania, do celów czynności opodatkowanych, nie stoi w sprzeczności z prawem do odliczenia, a tym samym ze stosowaniem korekty pierwotnego odliczenia.

44. Jak orzekł Trybunał w wyroku Lennartz, faktyczne lub planowane wykorzystanie towarów lub usług należy mianowicie odróżnić od ich nabycia przez osobę działającą w charakterze podatnika. Określa ono jedynie zakres odliczenia, do którego podatnik uprawniony jest zgodnie z art. 17, jak również zakres ewentualnych korekt w późniejszym okresie. Jak również orzekł Trybunał w tym wyroku, „natychmiastowego wykorzystania towarów do celów czynności opodatkowanych lub zwolnionych z podatku nie traktuje się więc jako warunku zastosowania art. 20 ust. 2”<sup>14</sup>.

45. Z tego względu wychodzę z założenia, że korekta przewidziana w tym artykule może być zastosowana, co do zasady, również w sytuacji takiej, jak w niniejszej sprawie, w której dobro inwestycyjne początkowo jest wykorzystywane w ramach działalności zwolnionej z podatku, a następnie w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, o ile rzeczony wcześniejsze świadczenia — a więc dobra i usługi nabyte na potrzeby dobra inwestycyjnego — zostały zakupione

przez osobę posiadającą status podatnika i działającą w tym charakterze<sup>15</sup>.

46. Ponieważ dobro inwestycyjne, w cenie którego zawarty jest podatek od wartości dodanej zapłacony przez Uusikaupunki z tytułu prac budowlanych i remontowych, pierwotnie nie było w żadnej części wykorzystywane do celów czynności opodatkowanych, należało określić zakres pierwotnego odliczenia w wysokości zero. Późniejszą zmianę czynników branych pod uwagę pierwotnie przy określaniu kwoty odliczenia, szczególnie wykorzystanie towarów lub usług do celów czynności podlegających opodatkowaniu, należy w takim przypadku uwzględnić zgodnie z wskazanymi powyżej rozważaniami w drodze korekty, w celu zapewnienia możliwie jak największej zgodności pomiędzy zakresem czynności podlegających opodatkowaniu a prawem do odliczenia. Rozwiązanie to odpowiada omówionemu już celowi regulacji dotyczącej odliczenia, który polega na całkowitym zwolnieniu przedsiębiorcy z podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej oraz zagwarantowaniu przez to neutralności podatku od wartości dodanej<sup>16</sup>.

15 — Podobnie rzecznik generalny Jacobs w swojej opinii z dnia 30 kwietnia 1991 r. w sprawie Lennartz (wyrok powołany w przypisie 8) doszedł do wniosku, że „Artykuł 20 ust. 2 jest stosowany również w sytuacji [...], w której podatnik nabywa towary pierwotnie do celów czynności gospodarczych nie uprawniających zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3 do odliczenia (np. dostawy zwolnione z podatku), ale w kolejnych latach, w okresie objętym korektą, wykorzystuje je do celów czynności, w odniesieniu do których istnieje możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej”.

16 — Zobacz powyżej, pkt 27.

14 — Wyrok Lennartz (powołany w przypisie 8), pkt 15 i 16.

47. Niezastosowanie korekt w sytuacji, w której dobro inwestycyjne początkowo jest wykorzystywane do celów czynności zwolnionych z podatku, a następnie do celów czynności opodatkowanych, powodowałoby natomiast, że nabywane towary i usługi, których wartość zawarta jest w cenie dobra inwestycyjnego, wbrew zasadzie neutralności, w efekcie byłyby wielokrotnie obciążone podatkiem od wartości dodanej.

48. W świetle powyższych rozważań proponuję odpowiedzieć na pytanie drugie, iż art. 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że możliwość dokonania korekty dotyczy również sytuacji, w której dobro inwestycyjne, w tym przypadku nieruchomości, początkowo jest wykorzystywane w ramach działalności zwolnionej z podatku nie uprawniającej do odliczenia, a następnie w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu.

## VI — W przedmiocie pytania trzeciego

49. Pytanie trzecie należy rozpatrywać, mając na uwadze fakt, że zgodnie z AVL odliczenie podatku od wartości dodanej zapłaconego w związku z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości przed złożeniem wniosku o opodatkowanie, nie jest możliwe, jeżeli stosowny wniosek nie zostanie złożony w ciągu sześciu miesięcy.

50. Celem trzeciego pytania jest w istocie ustalenie, czy art. 13 część C ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania użytkownika nieruchomości jest uprawnione do całkowitego wyłączenia możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego przed złożeniem wniosku o opodatkowanie najmu nieruchomości w związku z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, jeżeli wniosek ten nie zostanie złożony w ciągu sześciu miesięcy.

### A — Podstawowe argumenty stron

51. Rządy fiński i włoski reprezentują pogląd, że art. 13 C ust. 2 szóstej dyrektywy pozwala na ograniczenie prawa do odliczenia, tak jak przewiduje to ustawodawstwo fińskie.

52. Rząd fiński wskazuje, że państwa członkowskie zgodnie z treścią art. 13 C ust. 2 szóstej dyrektywy mogą ograniczać prawo do odliczenia. Celem wyboru opodatkowania jest umożliwienie odliczenia podatku zawartego w kosztach związanych z nieruchomościami. Możliwość ograniczenia przez państwa członkowskie zakresu prawa wyboru ma bez wątpienia wpływ na prawo do odliczenia dotyczącego kosztów związanych z nieruchomościami.

53. Rząd włoski wychodzi z założenia, że prawo wyboru dotyczące opodatkowania nie implikuje prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupów dokonanych w przeszłości. Ma ono w konsekwencji zastosowanie wyłącznie do zakupów, które zostaną dokonane w przyszłości. Na podstawie art. 13 część C oraz w szczególności art. 18 ust. 3 szóstej dyrektywy państwa członkowskie mają jednak możliwość ustanowienia prawa wyboru opodatkowania najmu nieruchomości z mocą wsteczną, ale nie są do tego zobowiązane.

56. Komisja w dużej mierze podziela ten pogląd i wskazuje, że, jeżeli tylko podatnik wykonał swoje prawo do odliczenia zgodnie z prawem krajowym, automatycznie znajdują zastosowanie art. 17 do 20 szóstej dyrektywy. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału państwa członkowskie w tej sytuacji nie mogą dalej ograniczać prawa do odliczenia.

#### B — Ocena

54. Uusikaupunki i Komisja reprezentują pogląd, że art. 13 część C nie pozwala państwom członkowskim na ograniczenie prawa do odliczenia w związku z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości w taki sposób, że przy uwzględnieniu określonych okoliczności zostaje ono całkowicie wykluczone.

57. Szósta dyrektywa przewiduje w tytule X (art. 13 do 16) różne kategorie zwolnień z podatku, do których należą m.in. zgodnie z art. 13 część B lit. b) najem i dzierżawa nieruchomości.

55. Uusikaupunki rozróżnia w swojej wykładni art. 13 część C szóstej dyrektywy, po pierwsze, możliwość ograniczenia przez państwo członkowskie zakresu obowiązywania prawa wyboru, a po drugie, określenie sposobów jego wykonania. W opinii Uusikaupunki kwestia zakresu prawa wyboru jest nieistotna w niniejszej sprawie, ponieważ bezsporne jest, iż Uusikaupunki miało prawo wyboru i je wykonało. W odniesieniu do kompetencji do określenia sposobów wykonywania prawa wyboru, przepis ten nie uprawnia Finlandii do ograniczenia prawa do odliczenia w taki sposób, że zostałoby ono całkowicie wykluczone.

58. Artykuł 13 część C ust. 1 lit. a) przyznaje jednak państwom członkowskim uprawnienie do „ponownego wprowadzenia” opodatkowania poprzez przyznanie podatnikom prawa wyboru dotyczącego opodatkowania.

59. Zgodnie z art. 13 część C akapit drugi, państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres obowiązywania prawa wyboru oraz określić sposoby jego wykonywania.

60. Trybunał orzekł, że państwa członkowskie na mocy tego uprawnienia mogą zezwolić podatnikom podlegającym zwolnieniom podatkowym przewidzianym w szóstej dyrektywie, we wszystkich przypadkach, w określonych granicach, a także zgodnie z określonymi procedurami na rezygnację ze zwolnienia<sup>17</sup>.

61. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału z powyższego wynika, że państwa członkowskie w ramach postanowień art. 13 części B i C szóstej dyrektywy dysponują szerokim zakresem swobodnego uznania<sup>18</sup>.

62. W związku z powyższym, uważam za istotne wskazanie na wstępie, że uprawnienie udzielone państwom członkowskim na mocy art. 13 część C i związany z nim zakres swobody oceny dotyczą przyznania ich podatnikom prawa do wyboru opodatkowania lub też nieprzyznania im takiego prawa<sup>19</sup>.

63. Z tego względu należy, w tym zakresie, podzielić stanowisko Komisji, ponieważ art. 13 część C dotyczący opodatkowania nie może zasadniczo służyć państwom członkowskim jako podstawa bezpośredniego ograniczenia zakresu innych przepisów szóstej dyrektywy względnie praw, takich jak na przykład prawo do odliczenia.

17 — Wyroki z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec., str. I-8153, pkt 16 i z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec., str. 53, pkt 38.

18 — Wyrok w sprawie C-381/97 (powołany w przypisie 17), pkt 16 i 17.

19 — Zobacz także ibidem, pkt 17.

64. W niniejszej sprawie wyrażam wątpliwość, iż całkowite wyłączenie możliwości dokonywania odliczenia podatku od wartości dodanej, zapłaconego przed wykonaniem prawa wyboru, a związanego z inwestycjami dotyczącymi tej nieruchomości w sytuacji, w której upłynął okres sześciu miesięcy od momentu oddania nieruchomości do użytku, mieści się jeszcze w ramach uprawnienia państw członkowskich do ustalania — zgodnie z art. 13 część C akapit drugi — zakresu prawa wyboru opodatkowania lub sposobów jego wykonywania.

65. Wprawdzie państwa członkowskie mogą w ramach tego uprawnienia regulować składanie wniosków, ustalać procedurę ich zatwierdzania<sup>20</sup>, a także postanawiać, że najem lub dzierżawa nieruchomości podlegają opodatkowaniu dopiero po złożeniu wniosku, a nie z mocą wsteczną jako czynności opodatkowane. Jednak pełne wyłączenie możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego przed złożeniem wniosku w związku z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, przynajmniej w drodze korekty, nie dotyczy już, moim zdaniem, opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości, względnie zakresu prawa wyboru opodatkowania ani ustalania sposobów jego wykonywania.

66. Nawet gdyby przyjąć, że wyłączenie to należy traktować jako ograniczenie zakresu prawa wyboru opodatkowania lub sposób

20 — Zobacz wyrok z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-269/03 Objekt Kirchberg, Zb.Orz. 2004, str. I-8067, pkt 23.

jego wykonywania w rozumieniu art. 13 część C akapit drugi, trzeba mieć na uwadze, że na podstawie tego przepisu nie wolno bezpodstawnie naruszać prawa do odliczeń<sup>21</sup>.

67. Należy przy tym uwzględnić fakt, że zasadniczym elementem systemu podatku od wartości dodanej jest to, iż w przypadku wszystkich transakcji do zapłaty pozostaje podatek od wartości dodanej pomniejszony o kwotę podatku od wartości dodanej obciążającego bezpośrednio różne elementy kosztowe towarów i usług<sup>22</sup>.

68. Moim zdaniem, w świetle powyższego, pozostawia się do swobodnego uznania państwa członkowskiego rezygnację z umożliwienia skorzystania z opcji wyboru opodatkowania z mocą wsteczną, ponieważ nie ma możliwości dokonania w późniejszym terminie odliczenia podatku naliczonego za okres poprzedzający skorzystanie z prawa wyboru. Natomiast sytuację, w której nie byłoby przynajmniej możliwości dokonania korekty odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego przed skorzystaniem z opcji wyboru opodatkowania w zakresie inwestycji dotyczących nieruchomości, w okresie korekty następującym po skorzystaniu z opcji i w zakresie przewidzianym w art. 20 ust. 2, uważam za nadmierne ograniczającą prawa do dokonywania odliczeń oraz sprzeczną z zasadą neutralności podatkowej.

69. Zgodnie z powyższym, proponuję odpowiedzieć na pytanie trzecie, że art. 13 część C akapit drugi nie należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania użytkownika nieruchomości, jest uprawnione do całkowitego wyłączenia możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego w okresie poprzedzającym złożenie wniosku dotyczącego wyboru opodatkowania najmu nieruchomości, związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, jeżeli wniosek nie zostanie złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.

## VII — W przedmiocie pytania czwartego

70. Celem czwartego pytania prejudycjalnego jest w istocie ustalenie, czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania użytkownika nieruchomości, jest uprawnione do całkowitego wyłączenia możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego w okresie poprzedzającym złożenie wniosku o opodatkowanie najmu nieruchomości i związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, jeżeli wniosek nie zostanie złożony w okresie sześciu miesięcy.

21 — Zobacz ibidem, pkt 24.

22 — Między innymi wyrok w sprawie 268/83 (powołany w przypisie 6), pkt 16.

A — *Podstawowe argumenty stron*

71. W opinii rządu fińskiego przepisy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy pozwalają państwom członkowskim na ograniczenie prawa do dokonania odliczenia podatku w związku z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości w takim zakresie, iż możliwość ta, podobnie jak w niniejszej sprawie na mocy AVL, zostaje całkowicie wyłączona. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie są zgodne z dyrektywą jedynie takie wyłączenia, które odnoszą się w sposób ogólny do wszystkich towarów i usług.

72. Uusikaupunki oraz Komisja stoją natomiast na stanowisku, że art. 17 ust. 6 nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Przepisy fińskie stanowią raczej odstępstwo od możliwości korekty odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 20 niż wyłączenie prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy.

73. Rząd włoski powołuje się na swoje stanowisko dotyczące pytania drugiego. Zgodnie z nim, Finlandia, na mocy art. 106 AVL, i tak przyznała podatnikom prawo do dokonania odliczenia podatku naliczonego, którego dyrektywa właściwie nie przewiduje. W konsekwencji, art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku ograniczenia,

a nie rozszerzania prawa do dokonywania odliczenia i z tego względu w poniższej sprawie jest nieistotny.

B — *Ocena*

74. Zgodnie z art. 17 ust. 6 akapit drugi państwa członkowskie mogą „zachować wszelkie wyłączenia do momentu wejścia w życie powyższych przepisów”, które są przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy. Pojęcie „wyłączenia” zawarte w tym zdaniu nawiązuje tym samym do art. 17 ust. 6 akapit pierwszy<sup>23</sup>.

75. Przepis ten przewiduje wydanie przez Radę przepisów określających „które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku od wartości dodanej”. Zgodnie ze zdaniem drugim tego przepisu, w żadnym przypadku „odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie obejmowało wydatków nie będących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne”.

<sup>23</sup> — Zobacz wyrok z dnia 18 czerwca 1998 r. w sprawie C-43/96 Komisja przeciwko Francji, Rec., str. I-3903, pkt 17 i 18).

76. Zatem art. 17 ust. 6 akapit pierwszy dotyczy określonych kategorii względnie rodzajów wydatków, a w szczególności — choć nie tylko — wydatków nie związanych ściśle z działalnością gospodarczą<sup>24</sup>.

77. Uwarunkowanie historyczne art. 17 ust. 6 stanowi po pierwsze fakt, na który wskazała Komisja w uzasadnieniu swojej propozycji — że trudno jest podzielić określone wydatki, nawet jeśli zostały poniesione w ramach prowadzenia zwykłej działalności gospodarczej, według kryterium ich wykorzystania do celów służbowych lub prywatnych; po drugie należy zaznaczyć, że przy wydawaniu szóstej dyrektywy państwa członkowskie nie zdołały osiągnąć porozumienia co do wydatków na przewóz osób<sup>25</sup>.

78. Treścią zawartego w art. 17 ust. 6 akapit drugi uprawnienia państw członkowskich jest to, że państwa członkowskie mogą tymczasowo zachować wyłączenia możliwości odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej odnoszącego się do określonych rodzajów wydatków, tj. wydatków objętych przepisami, które zgodnie z art. 17 ust. 6 akapit pierwszy zostaną wydane przez Radę.

79. Podobnie jak Komisja i Uusikaupunki, uważam, iż „wyłączenie możliwości odliczenia podatku naliczonego”, do którego odnosi się ten przepis, nie dotyczy niniejszej sprawy, a tym samym nie może usprawiedliwiać wyłączenia tego rodzaju możliwości odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie z AVL inwestycje dotyczące nieruchomości względnie koszty związane z budową i nabyciem nieruchomości nie są co do zasady wydatkami, które nie mogą zostać odliczone. Artykuł 102 ust. 1 akapit pierwszy AVL przewiduje bowiem możliwość odliczenia podatku związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości pod warunkiem, że nabycia dokonuje się do celów działalności podlegającej opodatkowaniu w momencie, w którym jest ona wykonywana. Całkowite wyłączenie dotyczy, w niniejszej sprawie, jedynie podatku od wartości dodanej zapłaconego przed złożeniem wniosku o opodatkowanie, o ile wniosek ten nie został złożony w okresie sześciu miesięcy od momentu oddania nieruchomości do użytku. Zatem, jak wynika z moich rozważań odnoszących się do trzech pierwszych pytań, dotyczy to regulacji korekty w rozumieniu art. 20 szóstej dyrektywy, a nie regulacji dotyczącej odliczenia podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 tej dyrektywy.

80. Moim zdaniem, na pytanie czwarte należy zatem odpowiedzieć, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie powinien być interpretowany w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom prawo wyboru opodatkowania użytkownika nieruchomości, jest uprawnione do całkowitego wyłączenia możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego przed

24 — Zobacz także opinia rzecznika generalnego Jacobsa z dnia 13 listopada 1997 w sprawie C-43/96 (wyrok powołany w przepisie 23), pkt 12.

25 — Zobacz wyrok w sprawie C-43/96 (powołany w przepisie 23), pkt 19.

złożeniem wniosku dotyczącego opodatkowania najmu nieruchomości i związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, jeżeli wniosek nie zostanie złożony w okresie sześciu miesięcy.

82. Komisja nie widzi powodu ograniczania temporalnego skutku wyroku. Komisja potwierdza jednak, że regulacja fińska była przedmiotem rozmów w trakcie dwóch posiedzeń w 1995 r. Co najmniej kilka państw członkowskich w trakcie posiedzenia wyraziło wątpliwości co do zgodności regulacji fińskiej dotyczącej odliczenia w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych. Rząd fiński wiedział, że Komisja traktuje regulację fińską jako niezgodną z szóstą dyrektywą.

## VIII — W przedmiocie ograniczenia skutków wyroku w czasie

### B — Ocena

#### A — Podstawowe argumenty stron

81. Rząd fiński wnosi, w przypadku gdyby Trybunał nie podzielił jego stanowiska, o ograniczenie skutku temporalnego wyroku do okresu następującego po jego ogłoszeniu. Wskazuje on na niejasny charakter spornych przepisów, a także na trudności w praktyce, jakie byłyby związane z ich retroaktywnym stosowaniem. Rząd fiński w trakcie procedury ustnej dowodził w szczególności, że działał w dobrej wierze. Podał przy tym pod rozwagę, że regulacja fińska była omawiana w 1995 r. w ramach posiedzeń Komitetu ds. Podatku od Wartości Dodanej i ani Komisja, ani inne państwa członkowskie nie podnosiły wobec niej zarzutów.

83. Na wstępie należy zwrócić uwagę na fakt, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wykładnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 TWE, wyjaśnienia 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 przepisy zgodnie z dokonaną wykładnią również wobec stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wystąpienia

do właściwych sądów w sprawie dotyczącej stosowania tych przepisów<sup>26</sup>.

przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się, ewentualnie, również zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji<sup>28</sup>.

84. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, Trybunał, jedynie w drodze wyjątku, stosując zawartą we wspólnotowym porządku prawnym ogólną zasadę pewności prawa, może uznać, że należy ograniczyć, ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych, możliwość powoływania się na dokonaną przez niego wykładnię przepisu celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze<sup>27</sup>.

86. Ustanowienie czasowego ograniczenia skutków wyroku przez Trybunał zależy więc, po pierwsze od zbadania występowania poważnych reperkusji finansowych, a po drugie od zbadania, czy zainteresowany działał w dobrej wierze<sup>29</sup>.

85. Trybunał stosował takie ograniczenie jedynie w przypadku zaistnienia wyjątkowych okoliczności. Po pierwsze, gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu, między innymi, na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące, po drugie, gdy okazywało się, iż osoby fizyczne oraz władze krajowe były zachęcane do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności dotyczącej zakresu

87. W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że rząd fiński powołuje się — jedynie — na trudności, które mogą powstać w praktyce i z którymi należy się liczyć, jeżeli skutki wyroku nie zostałyby ograniczone w czasie, bez szczegółowego wyjaśnienia, iż wyrok miałby poważne reperkusje finansowe.

88. Ponadto, również wobec wyjątkowego charakteru, jaki powinno mieć skorzystanie przez Trybunał z możliwości ograniczenia w czasie skutków wyroku, uważałabym za zbyt dalekoidące przyjęcie na podstawie przedstawionych w niniejszej sprawie nie-

26 — Zobacz m.in. moja opinia z dnia 8 lipca 2004 r. w sprawach połączonych C-453/02 oraz C-462/02 Linneweber i Akritidis, pkt 60, a także wyrok z dnia 17 lutego 2005 r., Zb.Orz. str. I-1131, pkt 41), oraz wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 Roders i in., Rec., str. I-2229, pkt 42 oraz z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-347/00 Barreira Pérez, Rec., str. I-8191, pkt 44.

27 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 23 maja 2000 r. w sprawie C-104/98 Buchner i in., Rec., str. I-3625, pkt 39 oraz w sprawie Barreira Pérez (powołany w przypisie 26), pkt 45.

28 — Wyroki z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Rudy Grzelczyk, Rec., str. I-6193, pkt 53 oraz z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz., str. I-2119, pkt 69.

29 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-481/99 Heiniger, Rec., str. I-9945, pkt 52.

precyzyjnych wyjaśnień, iż rząd fiński działał w dobrej wierze.

89. Ani częściowo sprzeczne ze sobą informacje Komisji, ani argumenty rządu fińskiego, nie wyjaśniające tych sprzeczności, nie pozwalają stwierdzić z pewnością, do jakich rezultatów doprowadziły obrady w ramach Komitetu ds. Podatku od Wartości Dodanej. Nie jest tu pomocny również przedstawiony przez Komisję wyciąg z protokołu. Z pewnością można jedynie stwierdzić, że miała miejsce dyskusja nad sporną regulacją fińską, i że niektóre państwa członkowskie w sposób wyraźny zgłosiły swoje zastrzeżenia. Mogło to jednak również wynikać z „otwartego charakteru” tych posiedzeń, w trakcie których, według Komisji, swobodnie porusza się różne tematy. Moim zdaniem, konieczne jest zaistnienie bardziej jednoznacznej okoliczności niż rzekomo nie zgłoszone przez Komisję lub inne państwa członkowskie zastrzeżenie podczas tego rodzaju obrad w celu uzasadnienia dobrej wiary rządu, co do zgodności krajowych przepisów z prawem wspólnotowym. W przeciwnym razie, powstałaby znaczna niepewność co do skutków wyroków Trybunału, które uzależnione zostałyby od okoliczności, których ustalenie względnie zweryfikowanie przez Trybunał byłoby w praktyce bardzo trudne.

90. Należy odróżnić niniejszą sprawę od przypadku, którym zajmował się rzecznik

generalny Jacobs w swojej opinii w sprawie Banca Popolare di Cremona, w którym państwo członkowskie uzasadniło działanie w dobrej wierze, w szczególności, na podstawie pisma podpisanego przez właściwego Dyrektora Generalnego Komisji i zredagowanego w sposób jednoznaczny<sup>30</sup>.

91. Z powyższych względów nie ma moim zdaniem podstaw, by w niniejszej sprawie ograniczać w czasie skutki wyroku Trybunału<sup>31</sup>.

## IX — W przedmiocie kosztów

92. Wydatki rządu fińskiego, rządu włoskiego oraz Komisji nie podlegają zwrotowi. 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.

30 — Opinia rzecznika generalnego Jacobsa z dnia 17 marca 2005 r. w sprawie C-475/03 Banca Popolare di Cremona, sprawa zawisła przed Sądem, pkt 80.

31 — Nie ma zatem również powodu, by wypowiadać się w kwestii momentu, będącego odpowiednią cezurą czasową dla skutku temporalnego wyroku, który to moment był przedmiotem rozważań rzecznika generalnego Jacobsa w jego opinii w sprawie C-475/03 (powołanej w przypisie 30).

## X — Wnioski

93. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne:

1. Artykuł 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż z zastrzeżeniem ust. 5 tego artykułu, nakłada on na państwa członkowskie obowiązek ustanowienia możliwości dokonania korekty odliczeń w przypadku dóbr inwestycyjnych.
2. Artykuł 20 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że możliwość dokonania korekty dotyczy również sytuacji, w której dobro inwestycyjne, w tym przypadku nieruchomości, początkowo jest wykorzystywane w ramach działalności zwolnionej od podatku, nie uprawniającej do odliczenia, a następnie w ramach działalności objętej podatkiem.
3. Artykułu 13 część C akapit drugi oraz artykułu 17 ust. 6 szóstej dyrektywy w sprawie podatku od wartości dodanej nie należy interpretować w ten sposób, iż państwo członkowskie, które przyznaje podatnikowi prawo wyboru opodatkowania użytkowania nieruchomości, jest uprawnione do wyłączenia całkowitego odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z inwestycjami dotyczącymi nieruchomości, zapłaconego przed złożeniem wniosku o opodatkowanie najmu nieruchomości, gdy wniosek dotyczący wyboru opodatkowania nie zostanie złożony w okresie sześciu miesięcy od dnia oddania nieruchomości do użytku.