

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawy połączone C-538/08 i C-33/09

X Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

i

Oracle Nederland BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden oraz przez Gerechtshof Amsterdam)

Szósta dyrektywa VAT – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Przepisy krajowe wyznaczające prawo do odliczenia dla niektórych kategorii towarów i usług – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania w mocy zasad wyłączenia prawa do odliczenia istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy VAT – Zmiana po wejściu w życie tej dyrektywy

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Wyłączenia prawa do odliczenia – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania wyłączeń istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy*

(dyrektywy Rady: 67/228, art. 11 ust. 4; 77/388, art. 17 ust. 6)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Wyłączenia prawa do odliczenia – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania wyłączeń istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 6)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Wyłączenia prawa do odliczenia – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania wyłączeń istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 6)

1. Artykuł 11 ust. 4 drugiej dyrektywy 67/228 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych oraz art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przepisom

podatkowym państwa czonkowskiego, mającym zastosowanie w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy, które wykluczają wyłączenia odliczenia podatku od wartości dodanej w odniesieniu do kategorii wydatków, które są określone jako dostarczanie „rodka transportu w celach prywatnych”, „posiłków”, „napojów”, zapewnianie „mieszkania” oraz „zapewnianie rozrywki” pracownikom podatnika, a także dostarczanie „upominków handlowych” lub „innych подарunków”, gdy owe kategorie wydatków wyłączone z prawa do odliczenia są określone w sposób dostatecznie precyzyjny przez wspomniane ustawodawstwo krajowe. Uprawnienie przyznane państwom członkowskim przez art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zakłada w istocie, iż dostatecznie określa one charakter lub przedmiot towarów i usług, dla których jest wyłączone prawo do odliczenia, w celu zagwarantowania, że uprawnienie to nie będzie służyło do wprowadzenia ogólnych wyłączeń z tego systemu.

(por. pkt 44, 45, 57; pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisowi krajowemu wydanemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, który przewiduje, że podatnik może odliczyć podatek od wartości dodanej zapłacony przy nabywaniu określonych towarów i usług, które są wykorzystywane częściowo dla celów prywatnych, a częściowo dla celów związanych z działalnością gospodarczą, nie w całości, a jedynie proporcjonalnie do wykorzystania dla celów związanych z działalnością gospodarczą.

W istocie chociażby, uwzględniając zakres uprawnienia przyznanego państwom członkowskim przez omawiany przepis, mogą one w całości zachować wyłączenia prawa do odliczenia w odniesieniu do dostatecznie określonych kategorii wydatków, to państwa członkowskie mogą również przewidzieć ograniczenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia w odniesieniu do takich kategorii wydatków, bowiem przepisy takie są zgodne z celem, do którego dotyczy owa dyrektywa, a który jest w szczególności odzwierciedlony w jej art. 17 ust. 2.

(por. pkt 59-61; pkt 2 sentencji)

3. Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby po wejściu w życie tej dyrektywy państwo członkowskie dokonywało zmiany wyłączenia prawa do odliczenia, jeżeli zmiana ta ma zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyłączenia, przy czym nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku w danym roku podatkowym, ze względu na ryczałtowy charakter zmienionej regulacji, zakres obowiązywania wyjątku ulegnie rozszerzeniu. Sama możliwość, że tego typu niekorzystny skutek się pojawi, nie prowadzi do uznania, iż taka nowelizacja jest sprzeczna z art. 17 ust. 6 owej dyrektywy, ponieważ jest ona – ogólnie rzecz biorąc – korzystniejsza dla podatników niż wcześniej obowiązujące przepisy. W tych okolicznościach istnienie, nawet gdyby zostało wykazane, takich odizolowanych lub wyjątkowych sytuacji nie wpłynęłoby na zasadę, że nowelizacja przepisów krajowych, która została uchwalona po wejściu w życie szóstej dyrektywy, ograniczyła zakres wcześniej istniejących wyłączeń z prawa do odliczenia.

(por. pkt 70, 71; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 kwietnia 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Przepisy krajowe wywołujące prawo do odliczenia dla niektórych kategorii towarów i usług – Uprawnienie państw członkowskich do utrzymania w mocy zasad wywołującego prawa do odliczenia istniejących w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy VAT – Zmiana po wejściu w życie tej dyrektywy

W sprawach połączonych C-538/08 i C-33/09

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) (sprawa C-538/08) oraz przez Gerechtshof Amsterdam (Niderlandy) (sprawa C-33/09) postanowieniami, odpowiednio, z dnia 14 listopada 2008 r. oraz z dnia 20 stycznia 2009 r., które wpłynęły do sekretariatu Trybunału w dniu 4 grudnia 2008 r. oraz w dniu 26 stycznia 2009 r., w postępowaniach:

X Holding BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

oraz

Oracle Nederland BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász, T. von Danwitz i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 grudnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Oracle Nederland BV przez H. Hopa, advocaat oraz przez P. Schrijvera, belastingadviseur,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C.M. Wissels oraz M. de Mol oraz przez Y. de Vriesa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez O. Patsopoulou, S. Trekli oraz V. Karrę oraz przez G. Konstantinosa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz W. Roelsa, działających w

charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 28 stycznia 2010 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303, zwanej dalej „drugą dyrektywą”) oraz art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1. zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy X Holding BV (zwaną dalej „X Holding”) a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) oraz pomiędzy Oracle Nederland BV (zwaną dalej „Oracle”) a Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (dyrektorem izby skarbowej Utrecht-Gooi, zwanym dalej „Inspecteur”) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w odniesieniu do niektórych kategorii wydatków.

Wspólnotowe ramy prawne

3 Artykuł 11 ust. 1 drugiej dyrektywy stanowi:

„Jeżeli podatnik wykorzystuje towary i usługi dla celów prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, może on odliczyć od podatku należnego:

a) podatek od wartości dodanej naliczony mu w fakturach w związku z dostawą towarów lub świadczeniem usług;

[...]”.

4 Na podstawie art. 11 ust. 4:

„Określone towary i usługi mogą zostać wyłączone z systemu odliczeń, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników”.

5 Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];

[...]”.

6 Artykuł 6 ust. 2 szóstej dyrektywy jest sformułowany następująco:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem [odpłatnie] uznaje się:

- a) korzystanie z towarów stanowiących cząstkę aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika [do prywatnych celów podatnika] lub jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadku kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;
- b) odpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników [do prywatnych celów podatnika lub 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 prowadziło do zakłócenia konkurencji”.

7 Zgodnie z art. 17 ust. 2 i 6 szóstej 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: [W zakresie, w jakim towary lub usługi są wykorzystywane w celu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, podatnik uprawniony jest do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:]

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

[...].

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

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

Krajowe ramy prawne

8 Artykuł 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (niderlandzkiej ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi, co następuje:

„Podatek obciążający dostawę towarów i świadczenie usług na rzecz przedsiębiorcy, dokonane przez wewnętrzne nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów, podlega odliczeniu od podatku podlegającego zapłacie z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług”.

9 Artykuł 15 ust. 1 tej ustawy ma następujące brzmienie:

1. W rozumieniu art. 2 podatkiem podlegającym odliczeniu przez przedsiębiorcę jest:

a) podatek, który za okres objęty deklaracją został uwzględniony na fakturze sporządzonej w wymaganym sposób przez innych przedsiębiorców z tytułu dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych na rzecz przedsiębiorcy;

[...].

10 Artykuł 16 ust. 1 rzeczony ustawy stanowi:

„Odliczenie, o którym mowa w art. 15 ust. 1 akapit pierwszy, może, w określonych wypadkach, zostać całkowicie albo częściowo wyłączone na mocy zarządzenia królewskiego w celu uniknięcia wypadku, w którym towary i usługi powiązane z wydatkami o charakterze luksusowym dla potrzeb osób, które nie są przedsiębiorcami [...], podlegają całkowicie albo częściowo zwolnieniu z podatku”.

11 Artykuł 1 Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (zarządzenia królewskiego z 1968 r. w sprawie wyłączenia prawa do odliczenia podatku obrotowego, zwanego dalej „zarządzeniem w sprawie podatku VAT”) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1969 r. do dnia 31 października 1979 r. stanowi, co następuje:

„1. Odliczenie, o którym mowa w art. 15 ust. 1 [ustawy o podatku VAT], nie jest dozwolone w odniesieniu do wypadków i w zakresie, w jakim towary i usługi były wykorzystywane w celu:

[...]

b) wręczania upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeżeli zostały im albo gdyby zostały im naliczone i ujęty w fakturze odpowiedni podatek obrotowy [podatek od wartości dodanej], nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części;

c) dostarczania posiłków i napojów pracownikom przedsiębiorcy, zapewniania im mieszkania, świadczenia im wynagrodzenia w naturze, stwarzania im możliwości udziału w aktywności sportowej, zapewniania im rozrywki, stwarzania im możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych, a także w innym prywatnym celu tych pracowników.

2. Określenia »upominek handlowych« i »inne podarunki« oznaczają wszelkie świadczenia spegniane przez przedsiębiorcę w ramach jego stosunków handlowych albo ze szkodliwoci na rzecz osób trzecich, bez wynagrodzenia albo za wynagrodzeniem niższym niż koszt nabycia lub wytworzenia albo, w odniesieniu do usług, niższym niż koszt świadczenia tych usług bez podatku od wartości dodanej”.

12 Artykuł 2 tego zarządzenia przewidywa:

„Jeżeli przedsiębiorca wystawi fakturę za wynagrodzenie z tytułu świadczenia, o którym mowa w art. 1 lit. b) lub c), i z tego względu powstaje obowiązek zapłaty podatku od wartości dodanej, odliczenie nie jest wykluczone do wysokości podatku należnego z tytułu tego świadczenia”.

13 Artykuł 3 tego samego zarządzenia stanowi:

„Jeżeli całkowite koszty nabycia lub wytworzenia albo cena odpowiadająca kosztowi bez podatku od wartości dodanej wszelkich świadczeń, o których mowa w art. 1 lit. b) lub c), spegnionych przez przedsiębiorcę w ciągu roku księgowego na rzecz tej samej osoby nie przekracza kwoty 250 guilderów [holenderskich], wskazane świadczenia pomijają się dla potrzeb stosowania niniejszego

zarządzenia”.

14 Zarządzenie w sprawie podatku VAT zostało znówelizowane ze skutkiem od dnia 1 stycznia 1980 r. w celu stworzenia szczególnych zasad w odniesieniu do dostaw posiłków i napojów, przy czym pozostałe przepisy wskazanego zarządzenia pozostały niezmienione.

15 I tak z dniem 1 stycznia 1980 r. dostawy posiłków i napojów zostały wyłączone z zakresu art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia w sprawie podatku VAT. Dodano nowy art. 3 przewidujący wyłączenie możliwości odliczenia podatku VAT od dostaw posiłków i napojów. Kwota wzmiankowana w dawnym art. 3 (nowym art. 4) tego zarządzenia podniesiono z 250 NLG do 500 NLG.

16 W konsekwencji art. 3 i 4 zarządzenia w sprawie podatku VAT otrzymały brzmienie następujące:

„Artykuł 3

1. Jeżeli przedsiębiorca wykorzystuje towary lub usługi w celu dostarczania swym pracownikom posiłków i napojów i jeżeli wystawia za to świadczenie faktur opiewających na wysokość mniejszą niż określona w ust. 2, wyłącza się odliczenie aż do wysokości 6% różnicy pomiędzy tą kwotą a kwotą ujętą w fakturze.

2. Kwota, o której mowa w ust. 1, odpowiada powiększonemu o 25% kosztowi nabycia posiłków i napojów bez podatku od wartości dodanej. Jeżeli przedsiębiorca sam wytwarza posiłki i napoje, zamiast kosztu ich nabycia bierze się pod uwagę koszt nabycia wykorzystanych surowców.

Artykuł 4

1. Jeżeli całość kosztów nabycia lub wytworzenia albo cena odpowiadająca kosztowi bez podatku od wartości dodanej wszelkich świadczeń, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. b) lub c), spełnionych przez przedsiębiorcę w ciągu roku kalendarzowego na rzecz tej samej osoby oraz cztery różnicy, o której mowa w art. 3 ust. 1 odnoszącej się do tej osoby nie przekracza kwoty 500 guilderów [holenderskich], wskazane świadczenia oraz wskazana cztery różnicy nie są brane pod uwagę przy stosowaniu niniejszego zarządzenia.

2. W celu obliczenia sumy, o której mowa w ustępie poprzedzającym, nie bierze się pod uwagę różnicy, o której mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli dla celów dostarczania posiłków i napojów na rzecz pracowników przedsiębiorcy wyłączone zostało odliczenie na podstawie art. 3”.

Postępowania przed sądami krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-538/08

17 W okresie od 1 stycznia 1997 r. do 31 grudnia 1999 r. spółka X Holding nabyła 34 samochody osobowe od sprzedawców samochodów. Zachowała ona samochody przez określony czas, po czym je odsprzedała.

18 Spółka X Holding dokonała odliczenia w pełnej wysokości podatku VAT, którym została obciążona w fakturach wystawionych z tytułu nabycia tych samochodów. Dokonała rozliczenia poprzez zadeklarowanie podatku VAT obciążającego dostawcę z samochodów.

19 W dniu 10 lipca 2001 r. wszczęto postępowanie kontrolne w sprawie ścisłości deklaracji podatkowych VAT złożonych przez spółkę X Holding w omawianych latach. W sprawozdaniu z

dnia 13 listopada 2002 r. organ kontroli skarbowej stwierdził, że większość nabytych samochodów nie służyła celom prowadzonej działalności gospodarczej, wobec czego spółka X Holding niesłusznie uzyskała odliczenia naliczonego jej podatku VAT. W konsekwencji wystawione zostało wezwanie do zapłaty podatku VAT w wysokości 887 852 NLG (402 889 EUR).

20 Spółka X Holding złożyła odwołanie od powyższej decyzji. W ramach ponownego rozpoznania sprawy organ kontroli skarbowej uznał, że cztery spośród 34 samochodów zostały nabyte i były wykorzystywane w ramach przedsiębiorstwa wyłącznie w celach związanych z działalnością gospodarczą. W tych okolicznościach odliczenie podatku VAT naliczonego z tytułu nabycia tych czterech samochodów zostało uznane za prawidłowe. Kwota ujęta w wezwaniu do zapłaty podatku VAT została wobec tego obniżona do 856 605 NLG (388 710 EUR).

21 Spółka X Holding wniosła skargę na powyższą decyzję do Gerechtshof Amsterdam (sądu okręgowego w Amsterdamie). Sąd ten orzekł, że 30 samochodów, których dotyczyło wezwanie do zapłaty podatku VAT, było wykorzystywanych zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i celów prywatnych, i oddalił skargę.

22 Rozpatrując sprawę wskutek wniesienia skargi kasacyjnej od wyroku Gerechtshof Amsterdam, Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) orzekł, że art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy pozwala państwu członkowskim na stworzenie wyjątku od systemu odliczeń określonych towarów i usług, w szczególności tych, które mogą być wyłącznie lub częściowo wykorzystywane dla prywatnych celów podatnika lub jego pracowników. Przepis ten zezwala państwu członkowskim na stworzenie wyjątku od wskazanego systemu określonych kategorii pojazdów samochodowych, nie pozwala im jednak na wykluczenie wszystkich tych towarów z tego względu, że są one wykorzystywane na prywatne potrzeby podatnika. Wskazane uprawnienie ma bowiem na względzie jedynie wyłączenia w odniesieniu do kategorii wydatków określonych poprzez odwołanie się do właściwości towaru lub usługi, a nie poprzez odwołanie się do przypisanego im przeznaczenia albo sposobu, w jaki przeznaczenie to jest realizowane.

23 Hoge Raad der Nederlanden zauważył, że ograniczenie odliczenia, o którym mowa w art. 11 ust. 1 lit. c) zarządzenia w sprawie podatku VAT dotyczy w równym stopniu towarów i usług przeznaczonych „w innym prywatnym celu [...] pracowników [przedsiębiorcy]” oraz przeznaczonych do świadczenia wynagrodzenia w naturze. Ograniczenie to nie jest wystarczająco precyzyjne w swoim kształcie, a także jest ono zbyt szerokie w odniesieniu do wszelkich towarów przeznaczonych do użytku prywatnego. Niemniej jednak wskazany przepis określa w sposób bardziej szczegółowy określone kategorie towarów i usług, zwłaszcza towary i usługi wykorzystywane w celu stwarzania możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych przez pracowników przedsiębiorcy.

24 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zamierza skorzystać z przyznanej przez te artykuły możliwości wprowadzenia (zachowania) wyłączenia odliczenia podatku w odniesieniu do kategorii wydatków, które są określone jako »stwarzanie możliwości korzystania ze środka transportu w celach prywatnych«, spełniło przesłankę wskazania kategorii dostatecznie określonych towarów i usług?

2) W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, czy na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy dopuszczalny jest przepis krajowy taki jak ten będący przedmiotem niniejszego postępowania, wydany przed wejściem w życie tej dyrektywy, który stanowi, że podatnik nie może w całości odliczyć podatku VAT zapłaconego w chwili nabycia

określonych towarów i usług, które są wykorzystywane częściowo dla celów związanych z działalnością gospodarczą, a częściowo dla prywatnych celów pracowników, lecz może to uczynić jedynie proporcjonalnie do wysokości podatku VAT, który może przypisać wykorzystaniu dla celów związanych z działalnością gospodarczą”

Sprawa C-33/09

25 W maju 2005 r. spółka Oracle odpłatnie dostarczyła posiłki i napoje dla swych pracowników. Ponadto nabyła ona usługi disc jockeya dla potrzeb imprezy firmowej własnych pracowników i zleciła poszukiwanie mieszkania dla jednego z jej pracowników. Spółka ta również sfinansowała osobie trzeciej względem przedsiębiorcy pakiet golfowy w charakterze upominku handlowego. Co więcej, udostępniła ona niektórym pracownikom, częściowo odpłatnie, samochody stanowiące jej własność lub wzięte przez nią w leasing.

26 W swojej deklaracji VAT za maj 2005 r. Oracle uznała kwotę 62 127 EUR za niepodlegającą odliczeniu od podatku VAT, podczas gdy łączna kwota zapłacona przez nią z tytułu tego podatku za ten miesiąc wyniosła 9 768 326 EUR.

27 Wskazana kwota 62 127 EUR dotyczyła następujących pozycji:

- leasing samochodów
- bez udziału pracownika 8480 EUR
- z udziałem pracownika 41 520 EUR
- samochody własne 306 EUR
- telefony komórkowe 6358 EUR
- catering 3977 EUR
- program rozrywkowy 850 EUR
- zapewnienie mieszkania 380 EUR
- upominki handlowe 256 EUR.

28 Następnie Oracle wniosła odwołanie, podnosząc, że w rzeczywistości posiadała prawo do odliczenia podatku VAT w związku z tymi wydatkami.

29 Inspecteur oddalił to odwołanie jako bezzasadne.

30 Od tej decyzji Oracle wniosła skargę do Rechtbank te Haarlem (sądu rejonowego w Haarlemie).

31 Ten ostatni uznał, że Inspecteur błędnie wykluczył odliczenie naliczonego podatku VAT w odniesieniu do kosztów telefonów komórkowych, kosztów pośrednictwa nieruchomości oraz wydatków związanych z pakietem golfowym, ponieważ nie odpowiadały one dostatecznie określonym ograniczeniom odliczenia. Sąd ten uznał natomiast, że inne kategorie wydatków niepodlegających odliczeniu były dostatecznie określone oraz że w konsekwencji Inspecteur słusznie odmówił odliczenia naliczonego podatku VAT za wskazane pozycje.

32 Zarówno Oracle, jak i Inspecteur wnieśli skargi na to orzeczenie do Gerechtshof Amsterdam.

33 Przed tym sądem spółka Oracle w szczególności podniosła, że mające zastosowanie sporne przepisy prawa krajowego wykluczające lub ograniczające prawo do odliczenia podatku VAT obciążającego towary i usługi będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie są zgodne z art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy. Ze swej strony Inspecteur podniósł, że wykluczenie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT opiera się na przepisie krajowym, który został wprowadzony w Niderlandach przed wejściem w życie szóstej dyrektywy, zgodnie z uprawnieniem przyznanym państwowym członkowskim w jej art. 17 ust. 6, który wciąż jest stosowany.

34 W tych okolicznościach Gerechtshof te Amsterdam postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zamierza skorzystać z przyznanej przez te artykuły możliwości wprowadzenia (zachowania) wyłączenia odliczenia podatku w odniesieniu do kategorii wydatków, które są określone [następująco]:

- »dostarczani[e] pracownikom zatrudnionym przez przedsiębiorcę posiłków i napojów«;
- »wręczani[e] upominków handlowych albo innych podarunków osobom, które, jeżeli zostały im albo gdyby zostały im naliczony i ujęty w fakturze odpowiedni podatek od wartości dodanej, nie mogłyby odliczyć go w całości albo przynajmniej w istotnej części«;
- »zapewnianie mieszkania pracownikom przedsiębiorcy«,
- »zapewnianie rozrywki pracownikom przedsiębiorcy«

spełniająco ciency na nim wymóg wskazania kategorii dostatecznie określonych towarów i usług?

2) W wypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej w odniesieniu do jednej z wymienionych kategorii wydatków, czy na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy dopuszczalny jest przepis krajowy taki jak ten będący przedmiotem postępowania, wydany przed wejściem w życie tej dyrektywy, który stanowi, że podatnik nie może w całości odliczyć podatku VAT, zapłaconego w chwili nabycia określonych towarów i usług, ponieważ wynagrodzenie podlegające opodatkowaniu zostało ujęte w fakturze za te towary lub usługi, lecz jedynie może go odliczyć proporcjonalnie do podatku należnego z tytułu tego świadczenia?

3) Jeżeli w odniesieniu do »dostarczania posiłków i napojów« spełniony jest wymóg wskazania przez ustawodawcę kategorii dostatecznie określonych towarów i usług, to czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zabrania ustawodawcy dokonywania zmiany wyłączenia możliwości dokonywania odliczeń, jeżeli zmiana ta ma zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyłączenia, gdy jednak nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku w danym roku podatkowym, ze względu na blankietowy charakter zmienionej regulacji, zakres obowiązywania wyjątku ulegnie rozszerzeniu?”.

35 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 17 czerwca 2009 r. sprawy C-538/08 i C-33/09 zostały poczynione dla celów procedury ustnej i wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego zadanego w ka?dej z dwóch spraw

36 Poprzez swoje pytania s?dy krajowe zasadniczo d??? do ustalenia, czy art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zezwalaj? pa?stwu cz?onkowskiemu na wy??czenie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT w odniesieniu do okre?lonej liczby towarów i us?ug wymienionych w przepisach krajowych, które mia?y zastosowanie w chwili wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy.

37 Celem udzielenia odpowiedzi na te pytania nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e prawo do odliczenia ustanowione w art. 6 ust. 2 szóstej dyrektywy, b?d?ce integraln? cz??ci? mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawow? zasad?, na której opiera si? wspólny system podatku VAT, i co do zasady nie mo?e by? ograniczane (zob. wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych od C?110/98 do C?147/98 Gabalfrisa i in., Rec. s. I?1577, pkt 43; z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C?409/99 Metropol i Stadler, Rec. s. I?81, pkt 42; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C?465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I?4357, pkt 33).

38 Zasada prawa do odliczenia zostaje jednak z?agodzona przez wprowadzaj?cy odst?pstwo przepis art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, a w szczególno?ci przez art. 17 ust. 6 akapit drugi. Pa?stwa cz?onkowskie mog? bowiem utrzyma? w mocy ustawodawstwo dotycz?ce wy??czenia prawa do odliczenia obowi?zuj?ce w dniu wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy, do czasu przyj?cia przez Rad? przepisów, o których mowa w tym artykule (zob. wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C?345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I?4493, pkt 19; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C?371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I?9549, pkt 28).

39 Jednak?e, poniewa? ?adna z propozycji przed?o?onych przez Komisj? Radzie na podstawie art. 17 ust. 6 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie zosta?a przez t? ostatni? przyj?ta, pa?stwa cz?onkowskie mog? utrzymywa? w mocy swoje przepisy w zakresie wy??czenia prawa do odliczenia podatku VAT do chwili, gdy prawodawca wspólnotowy ustanowi wspólnotowy system wy??cze? i dokona w ten sposób stopniowej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT. Obecnie prawo Unii nie zawiera wi?c ?adnego przepisu zawieraj?cego wykaz wydatków, w przypadku których prawo do odliczenia podatku VAT jest wy??czone (zob. wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C?280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I?10683, pkt 23; ww. wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 29).

40 Trybuna? orzek? jednak, ?e art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy zak?ada, i? wykluczenia, które pa?stwa cz?onkowskie mog? na jego podstawie zachowa?, s? zgodne z prawem w ?wietle drugiej dyrektywy, która poprzedza szóst? dyrektyw? (zob. wyrok z dnia 5 pa?dziernika 1999 r. w sprawie C?305/97 Royscot i in., Rec. s. I?6671, pkt 21).

41 W tym wzgl?dzie art. 11 drugiej dyrektywy, wprowadzaj?c w ust. 1 prawo do odliczenia, przewidywa? jednak w ust. 4, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? wy??czy? z systemu odlicze? okre?lone towary i okre?lone us?ugi, w szczególno?ci te, które mog? by? wykorzystywane wy??cznie lub cz??ciowo do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników.

42 Ten ostatni przepis nie przyzna? zatem pa?stwom cz?onkowskim nieograniczonego uprawnienia dyskrecjonalnego do wy??czenia prawa do odliczenia w zakresie wszystkich towarów i us?ug lub niemal?e ich ca?o?ci i podwa?enia w ten sposób istoty systemu ustanowionego w art. 11 ust. 1 drugiej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royscot i in., pkt 24).

43 W konsekwencji, maj?c na uwadze, ?e uregulowanie to nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y, jako ?e wprowadza odst?pstwo, nie mo?na uzna?, i? art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zezwala pa?stwom cz?onkowskim na utrzymanie w mocy ograniczenia prawa do

odliczenia podatku VAT mog?cego mie? zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku zwi?zanego z nabyciem towarów, niezale?nie od jego charakteru lub przedmiotu (zob. wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C?74/08 PARAT Automotive Cabrio, Zb.Orz. s. I?3459, pkt 28).

44 Z powy?szego wynika, ?e uprawnienie przyznane pa?stwom cz?onkowskim przez art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zak?ada, i? dostatecznie okre?lone charakter lub przedmiot towarów i us?ug, dla których jest wy?zczone prawo do odliczenia, w celu zagwarantowania, ?e uprawnienie to nie b?dzie s?u?y? do wprowadzenia ogólnych wy?zcze? z tego systemu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie PARAT Automotive Cabrio, pkt 29).

45 Nale?y zatem zbada?, czy kategorie wydatków wy?zczone z prawa do odliczenia, takie, jakich dotycz? przepisy krajowe sporne w post?powaniach przed s?dami krajowymi, s? okre?lone w sposób dostatecznie precyzyjny.

46 Po pierwsze, w odniesieniu do wydatków takich, jakie stanowi? przedmiot pytania pierwszego w sprawie C?538/08, tj. dotycz?cych czynno?ci, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. c) zarz?dzenia w sprawie podatku VAT, w przypadku towarów lub us?ug wykorzystywanych w celu stwarzania pracownikom mo?liwo?ci korzystania ze „rodka transportu w celach prywatnych” nale?y zauwa?y?, ?e ta szczególna kategoria czynno?ci dotyczy towarów i us?ug wykorzystywanych w celu udost?pnienia rodka transportu w celach prywatnych oraz udost?pnienia pojazdu do przewozu pracowników podatnika z domu do miejsca pracy.

47 Szczególne cechy takich czynno?ci nale?y uwa?a? za wystarczaj?co precyzyjne okre?lenie charakteru lub przedmiotu towarów i us?ug, których dotycz?, ze wzgl?du na wymogi ustanowione przez odpowiednie orzecznictwo w systemie odst?pstw okre?lonym w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

48 Po drugie, nale?y oceni?, czy wydatki takie jak stanowi?ce przedmiot pytania pierwszego w sprawie C?33/09 mo?na równie? uwa?a? za zgodne z tymi wymogami.

49 W niniejszej sprawie chodzi o dostarczanie „posi?ków” i „napojów” pracownikom przedsi?biorcy, udost?pnianie „mieszkania” tym pracownikom, wr?czanie, na okre?lonych warunkach, „upominków handlowych” lub „innych podarunków” oraz umo?liwienie rzeczonym pracownikom udzia?u w „aktywno?ci sportowej, zapewnianie im rozrywki”.

50 W odniesieniu do kategorii wydatków takich jak te dotycz?ce zapewniania posi?ków i napojów oraz mieszkania, nale?y je uzna? za dostatecznie okre?lone w ?wietle wymogów postawionych przez powy?szy s?d.

51 Wreszcie, jak u?ci?ła Gerechtshof Amsterdam, kategoria „posi?ków i napojów” obejmuje produkty spo?ywcze, jak równie? towary i us?ugi zwi?zane z ich wytworzeniem i przygotowaniem. Inna kategoria wydatków, tj. ta dotycz?ca udost?pnienia mieszkania, obejmuje, jak wskazuje ten s?d, udost?pnienie zakwaterowania pracownikom przedsi?biorcy oraz koszty poniesione wskutek skorzystania z us?ug agencji lub po?rednika w celu takiego udost?pnienia.

52 W odniesieniu do kategorii takich jak ta dotycz?ca „mo?liwo?ci udzia?u w aktywno?ci sportowej, zapewnianie [...] rozrywki” oraz dotycz?ca „upominków handlowych” lub „innych podarunków”, nale?y je równie? uwa?a? za dostatecznie okre?lone w ?wietle powy?szych wymogów.

53 Kategoria „upominków handlowych” jest okre?lona w art. 1 ust. 2 zarz?dzenia w sprawie podatku VAT, zgodnie z którym okre?lenia „upominek handlowy” i „inne podarunki” oznaczaj?

wszelkie świadczenia spełniane przez przedsiębiorcę „w ramach jego stosunków handlowych albo ze szlachetności na rzecz osób trzecich”.

54 Ponadto kategoria „zapewnianie rozrywki pracownikom przedsiębiorcy” jest ograniczona do określonych towarów i usług. Mogą one być ustalone przy uwzględnieniu zwykłych praktyk przedsiębiorstw w odniesieniu do działań motywujących pracowników.

55 Wykądni to potwierdza zresztą art. 17 ust. 6 akapit pierwszy zdanie drugie szóstej dyrektywy, zgodnie z którym w ramach działań legislacyjnych Rady w tej dziedzinie z prawa do odliczenia w każdym przypadku wyłączone są wydatki niebędące wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takie jak wydatki na artykuły luksusowe, wydatki na cele rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

56 W konsekwencji wszystkie kategorie wydatków badane powyżej należy uważać za zgodne z systemem odstępstw ustanowionym przez art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

57 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze zadane w każdej z dwóch spraw należy odpowiedzieć, iż art. 11 ust. 4 drugiej dyrektywy oraz art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, które wykluczają wyłączenia odliczenia podatku VAT w odniesieniu do kategorii wydatków, które są określone jako dostarczanie „rodka transportu w celach prywatnych”, „posiłków”, „napojów”, zapewnianie „mieszkania” oraz „zapewnianie rozrywki” pracownikom podatnika, a także dostarczanie „upominków handlowych” lub „innych подарunków”.

W przedmiocie pytania drugiego zadanego w każdej z dwóch spraw

58 Skoro pytanie pierwsze zadane w każdej z dwóch spraw otrzymało odpowiedź twierdzącą, należy zbadać, w sposób taki sam dla obu spraw, czy na podstawie art. 6 ust. 2 i art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy dopuszczalny jest przepis krajowy wydany przed wejściem w życie tej dyrektywy, który stanowi, że podatnik może odliczyć podatek VAT zapłacony przy nabywaniu towarów i usług należących do jednej z kategorii będących przedmiotem postępowania przed sądami krajowymi, które są wykorzystywane częściowo dla celów prywatnych, a częściowo dla celów związanych z działalnością gospodarczą, lecz nie w całości, a jedynie proporcjonalnie do wykorzystania dla celów związanych z działalnością gospodarczą.

59 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy zauważyć, że uwzględniając zakres uprawnienia przyznanego państwom członkowskim przez art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, mogą one w całości zachować wyłączenia prawa do odliczenia w odniesieniu do dostatecznie określonych kategorii wydatków, państwa członkowskie mogą również przewidzieć ograniczenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia w odniesieniu do takich kategorii wydatków.

60 Przepisy takie są zgodne z celem, do którego dąży szósta dyrektywa, a który jest w szczególności odzwierciedlony w jej art. 17 ust. 2.

61 Na pytanie drugie zadane w każdej z dwóch spraw należy odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisowi krajowemu wydanemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, który przewiduje, że podatnik może odliczyć podatek VAT zapłacony przy nabywaniu określonych towarów i usług, które są wykorzystywane częściowo dla celów prywatnych, a częściowo dla celów związanych z działalnością gospodarczą, nie w całości, a jedynie proporcjonalnie do wykorzystania dla celów związanych z działalnością gospodarczą.

W przedmiocie pytania trzeciego zadanego w sprawie C-33/09

62 Ponieważ na pytanie pierwsze zadane w sprawie C-33/09 uzyskano odpowiedź twierdzącą w odniesieniu do kategorii towarów i usług dotyczących „dostarczania posiłków i napojów”, należy zbadać trzecie pytanie prejudycjalne postawione w tej sprawie.

63 Za pomocą tego ostatniego pytania *Gerechtshof Amsterdam* dąży do ustalenia, czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy sprzeciwia się temu, aby po wejściu w życie tej dyrektywy państwa członkowskie dokonywały zmiany wyłączenia prawa do odliczenia, jeżeli zmiana ta ma zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyłączenia, gdy jednak nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku w danym roku podatkowym ze względu na blankietowy charakter zmienionej regulacji zakres obowiązywania wyjątku ulegnie rozszerzeniu.

64 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie tytułem wstępu należy stwierdzić, że dotyczy ono tylko szczególnej sytuacji cząstowego wyłączenia prawa do odliczenia kategorii wydatków dotyczącej „dostarczania posiłków i napojów [pracownikom przedsiębiorcy]”, określonej w art. 1 ust. 1 lit. c) zarządzenia w sprawie podatku VAT.

65 W tym względzie należy przypomnieć, że zarządzenie w sprawie podatku VAT było nowelizowane w odniesieniu do tej kategorii wydatków po wejściu w życie szóstej dyrektywy.

66 Jak tego wskazuje *Gerechtshof Amsterdam*, ta nowelizacja przepisów skutkowałą ograniczeniem zakresu prawa do odliczenia dla wskazanej kategorii wydatków.

67 W odniesieniu do zgodności takiej nowelizacji z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Trybuna orzekł, że na tyle, na ile przepisy państwa członkowskiego po wejściu w życie szóstej dyrektywy zmieniają zakres istniejących wyłączeń, dokonując jego ograniczenia, a tym samym zbliżają się do celu tej dyrektywy, należy stwierdzić, iż przepisy te objęte są zakresem odstępstwa z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy i nie naruszają jej art. 17 ust. 2 (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 45; a także w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 32).

68 W odniesieniu do możliwości powołanej przez *Gerechtshof Amsterdam*, lecz która bezspornie nie ma znaczenia w sprawie przed sądem krajowym, że w wyjątkowym przypadku system zmieniony cząstowym wyłączeniem prawa do odliczenia o charakterze blankietowym, ustanowiony po wejściu w życie szóstej dyrektywy może prowadzić do bardziej niekorzystnego rezultatu niż ten istniejący w systemie wcześniejszym, z powodu szczególnych sposobów stosowania nowego systemu, należy uznać, iż okoliczności ta nie stanowi podważenia zasady wykładni ustanowionej w ww. orzecznictwie.

69 Jak uściślił *Gerechtshof Amsterdam*, tego rodzaju sytuacja może się pojawić w niniejszej sprawie jedynie wówczas, gdy podatnik dostarczy swym pracownikom posiłki i napoje, nie przyczyniając się do ich przygotowania i nie umożliwiających ich spożycia, równocześnie przekraczając przy tym określony próg na pracownika w danym roku podatkowym.

70 Jak bowiem stwierdził rzecznik generalny w pkt 86 swojej opinii, sama możliwość, że tego typu niekorzystny skutek się pojawi, nie prowadzi do uznania, iż taka nowelizacja dokonana po wejściu w życie tej dyrektywy jest sprzeczna z jej art. 17 ust. 6, ponieważ jest ona – ogólnie rzecz biorąc – korzystniejsza dla podatników niż wcześniejsze obowiązujące przepisy. W tych okolicznościach istnienie, nawet gdyby zostało wykazane, takich odizolowanych lub wyjątkowych sytuacji nie wpłynęłoby na zasadę, że nowelizacja przepisów krajowych, która została uchwalona po wejściu w życie szóstej dyrektywy, ograniczyła zakres wcześniejszych

wyższe z prawa do odliczenia.

71 W konsekwencji art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby po wejściu w życie tej dyrektywy państwa członkowskie dokonywały zmiany wyłączenia prawa do odliczenia, jeżeli zmiana ta ma zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyłączenia, przy czym nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku w danym roku podatkowym, ze względu na ryczałtowy charakter zmienionej regulacji, zakres obowiązywania wyjątku ulegnie rozszerzeniu.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 11 ust. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku** należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one przepisom podatkowym państwa członkowskiego, które wykluczają wyłączenia odliczenia podatku od wartości dodanej w odniesieniu do kategorii wydatków, które są określone jako dostarczanie „rodka transportu w celach prywatnych”, „posiłków”, „napojów”, zapewnianie „mieszkania” oraz „zapewnianie rozrywki” pracownikom podatnika, a także dostarczanie „upominków handlowych” lub „innych podarunków”.

2) **Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388** należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisowi krajowemu wydanemu przed wejściem w życie tej dyrektywy, który przewiduje, że podatnik może odliczyć podatek od wartości dodanej zapłacony przy nabywaniu określonych towarów i usług, które są wykorzystywane częściowo dla celów prywatnych, a częściowo dla celów związanych z działalnością gospodarczą, nie w całości, a jedynie proporcjonalnie do wykorzystania dla celów związanych z działalnością gospodarczą.

3) **Artykuł 17 ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388** należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on temu, aby po wejściu w życie tej dyrektywy państwa członkowskie dokonywały zmiany wyłączenia prawa do odliczenia, jeżeli zmiana ta ma zasadniczo na celu ograniczenie zakresu wyłączenia, przy czym nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku w danym roku podatkowym, ze względu na ryczałtowy charakter zmienionej regulacji, zakres obowiązywania wyjątku ulegnie rozszerzeniu.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.