Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C?594/10

T.G. van Laarhoven

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Ograniczenie – Korzystanie z ruchomo?ci stanowi?cych cz??? aktywów przedsi?biorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika – Traktowanie pod wzgl?dem podatkowym prywatnego korzystania z przedmiotu nale??cego do maj?tku przedsi?biorstwa

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Czynno?ci podlegaj?ce opodatkowaniu – Podstawa opodatkowania – U?ywanie przez podatnika, zarówno do celów zwi?zanych z dzia?alno?ci?, jak równie? do celów prywatnych, pojazdów nale??cych do jego przedsi?biorstwa

(dyrektywa Rady 77/388, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a), art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c))

Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektyw? 95/7, w zwi?zku z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) tej?e dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on krajowej regulacji podatkowej, która w pierwszej kolejno?ci upowa?nia podatnika, którego pojazdy samochodowe s? u?ywane zarówno do celów zwi?zanych z dzia?alno?ci?, jak równie? do celów prywatnych, do natychmiastowego i ca?kowitego odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej, jednak w dalszej kolejno?ci przewiduje w zakresie dotycz?cym u?ytkowania owych pojazdów do celów prywatnych coroczne opodatkowanie oparte – dla potrzeb okre?lenia podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej podlegaj?cym zap?acie w danym roku podatkowym – na metodzie rycza?towego obliczenia wydatków zwi?zanych z tym u?ytkowaniem bez uwzgl?dnienia w sposób proporcjonalny zakresu owego u?ytkowania.

(por. pkt 38; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 16 lutego 2012 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Ograniczenie – Korzystanie z ruchomo?ci stanowi?cych cz??? aktywów przedsi?biorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika – Traktowanie pod wzgl?dem podatkowym prywatnego korzystania z przedmiotu nale??cego do maj?tku przedsi?biorstwa

W sprawie C?594/10

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 29 pa?dziernika 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 17 grudnia 2010 r., w post?powaniu:

T.G. van Laarhoven

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes izby, J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász i D. Šváby, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 listopada 2011 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– przez T.G. van Laarhovena osobi?cie,

– w imieniu rz?du niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. Bulterman, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 grudnia 2011 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? przed?o?ony w ramach sporu pomi?dzy T.G. van Laarhovenem a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu do spraw finansów) w przedmiocie podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) podlegaj?cego zap?acie w zwi?zku z korzystaniem, dla prywatnych potrzeb podatnika, z pojazdów samochodowych stanowi?cych cz??? aktywów jego przedsi?biorstwa.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy „[o]podatkowaniu podatkiem [VAT] podlega dostawa towarów lub [?wiadczenie] us?ug ?wiadczona [dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

4 Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy zrównuje z odp?atnym ?wiadczeniem us?ug „korzystanie z towarów stanowi?cych cz??? aktywów przedsi?biorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci?, w przypadkach kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w ca?o?ci lub w cz??ci odliczeniu”.

5 Zgodnie z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy podstaw? opodatkowania jest „w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 6 ust. 2 suma wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie us?ugi”.

6 Artyku? 17 wskazanej dyrektywy w brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f stanowi, co nast?puje:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny [z chwil? powstania obowi?zku podatkowego].

2. O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a) nale?ny [podlegaj?cy zap?acie] lub zap?acony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub us?ug, które s? maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed up?ywem najwy?ej czterech lat od daty wej?cia w ?ycie niniejszej dyrektywy Rada, stanowi?c jednog?o?nie na wniosek Komisji, podejmie decyzj?, które wydatki nie b?d? si? kwalifikowa?y do odliczenia podatku od warto?ci dodanej. Odliczenie podatku od warto?ci dodanej nie b?dzie w ?adnym przypadku obejmowa?o wydatków nieb?d?cych wydatkami ?ci?le zwi?zanymi z dzia?alno?ci? gospodarcz?, takich jak wydatki na artyku?y luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wej?cia w ?ycie powy?szych przepisów pa?stwa cz?onkowskie mog? zachowa? wy??czenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wej?cia w ?ycie niniejszej

dyrektywy.

[...]”.

7 Artyku? 20 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi, co nast?puje:

„1. Wst?pne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez pa?stwa cz?onkowskie, w szczególno?ci:

a) gdy odliczenie jest wi?ksze lub mniejsze od tego, do którego podatnik by? uprawniony;

b) gdy po z?o?eniu deklaracji podatkowej nast?pi zmiana czynników branych pod uwag? przy okre?laniu kwoty odliczenia, w szczególno?ci w przypadku odwo?ania zamówie? lub uzyskania obni?ki ceny; jednak?e nie b?dzie dokonywa?o si? korekty w przypadkach transakcji w ca?o?ci lub cz??ciowo nieop?aconych oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzie?y w?asno?ci, jak równie? przy przekazywaniu prezentów o ma?ej warto?ci oraz próbek wed?ug art. 5 ust. 6. Jednak?e pa?stwa cz?onkowskie mog? wymaga? korekty w przypadkach transakcji ca?kowicie lub cz??ciowo nieop?aconych oraz w przypadku kradzie?y.

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta b?dzie obejmowa? okres pi?ciu lat, w??cznie z rokiem, w którym towary zosta?y nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta b?dzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [mo?e dotyczy? jedynie] jednej pi?tej podatku na?o?onego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzgl?dnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zosta?y nabyte lub wyprodukowane.

[...]”.

Prawo niderlandzkie

8 Artyku? 2 Wet op de omzetbelasting 1968 (niderlandzkiej ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”) stanowi, co nast?puje:

„Podatek obci??aj?cy dostaw? towarów i ?wiadczenie us?ug na rzecz przedsi?biorcy, dokonane przeze? wewn?trzwspólnotowe nabycie towarów oraz przywóz przeznaczonych dla niego towarów podlega odliczeniu od podatku obj?tego obowi?zkiem zap?aty z tytu?u dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug”.

9 Artyku? 15 ustawy o podatku VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. W rozumieniu art. 2 podatkiem podlegaj?cym odliczeniu przez przedsi?biorc? jest:

a) podatek, który za okres obj?ty deklaracj? zosta? uwzgl?dniony na fakturze sporz?dzonej w wymagany sposób przez innych przedsi?biorców z tytu?u dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug dokonanych na rzecz przedsi?biorcy;

[...]

6. Warunki odliczenia podatku s? okre?lane na mocy zarz?dzenia ministra, gdy towary i us?ugi s? równie? u?ywane przez przedsi?biorc? do innych celów ni? transakcje opodatkowane [...]. Warunki odliczenia podatku s? okre?lane przez zarz?dzenie ministra, gdy pojazd jest u?ywany przez przedsi?biorc? równie? do celów prywatnych. W tych ramach mo?liwe jest ustanowienie, ?e zbycie towarów u?ywanych przez przedsi?biorc? w jego przedsi?biorstwie nie b?dzie brane pod

uwag?.

[...]”.

10 Artyku? 15 ust. 1 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (zarz?dzenia wykonawczego do ustawy z 1968 r. w sprawie podatku obrotowego, zwanego dalej „zarz?dzeniem w sprawie podatku VAT”) ustanowionego na podstawie art. 15 ust. 6 owej ustawy przewiduje, co nast?puje:

„Podatek obci??aj?cy posiadanie – w tym równie? nabycie – przez przedsi?biorc? pojazdu samochodowego u?ywanego równie? do innych celów ni? w ramach przedsi?biorstwa (u?ytkowanie prywatne) jest w pierwszej kolejno?ci odliczany w ten sposób, jakby pojazd by? u?ytkowany wy??cznie w ramach przedsi?biorstwa; a nast?pnie, w zakresie dotycz?cym u?ytkowania do celów prywatnych zap?acie podlega podatek w wysoko?ci 12% rocznie od kwoty wydatków, które do celów podatku dochodowego s? traktowane jako pobranie, je?eli w zakresie owego podatku pojazd by? zaksi?gowany w ramach maj?tku przedsi?biorstwa. W tym wzgl?dzie u?ytkowanie pojazdu do celów prywatnych jest okre?lane na podstawie ró?nicy pomi?dzy ??czn? liczb? kilometrów przebytych przy wykorzystaniu pojazdu w roku podatkowym a ??czn? liczb? kilometrów przebytych na rzecz przedsi?biorstwa w zwi?zku z czynno?ciami obci??onymi podatkiem dochodowym. Podatek ów podlega zap?acie w przeci?gu drugiego okresu podatkowego roku podatkowego”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

11 T.G. van Laarhoven prowadzi dzia?alno?? gospodarcz? w zakresie doradztwa podatkowego w postaci jednoosobowego przedsi?biorstwa. W 2006 r. do maj?tku tego przedsi?biorstwa nale?a?y kolejno dwa pojazdy samochodowe. T.G. van Laarhoven u?ywa? ich zarówno w celach zawodowych, jak i prywatnych.

12 W trakcie wskazanego roku T.G. van Laarhoven przeby? owymi pojazdami ponad 500 km w celach prywatnych. W deklaracji podatku VAT dotycz?cej okresu od dnia 1 pa?dziernika do dnia 31 grudnia 2006 r. w zakresie dotycz?cym owego prywatnego u?ywania zadeklarowa? on na podstawie art. 15 zarz?dzenia w sprawie podatku VAT kwot? 538 EUR jako podlegaj?c? zap?acie z tytu?u tego podatku i ui?ci? j?.

13 T.G. van Laarhoven wniós? jednak odwo?anie z ??daniem uzyskania zwrotu wskazanej kwoty. W zwi?zku z tym, ?e odwo?anie to zosta?o oddalone na mocy decyzji Inspecteur, T.G. van Laarhoven wniós? do Rechtbank te Breda skarg? na t? decyzj? oddalaj?c?. S?d ów oddali? ow? skarg? na mocy orzeczenia z dnia 3 marca 2008 r., wobec czego podatnik wniós? skarg? kasacyjn? do Hoge Raad der Nederlanden.

14 S?d ów, opieraj?c si? na art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy uwa?a, ?e Królestwo Niderlandów przyj??o regulacj? podatkow? ograniczaj?c? odliczanie podatku VAT zwi?zanego z pojazdami samochodami u?ywanymi przez przedsi?biorc? do innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci? gospodarcz?. Regulacja ta, ustanowiona w art. 15 ust. 6 ustawy o podatku VAT w zwi?zku z art. 15 ust. 1 zarz?dzenia w sprawie podatku VAT, przewiduje, ?e podatek VAT obci??aj?cy nabycie takiego pojazdu jest w pierwszej kolejno?ci odliczany w taki sposób, jak gdyby pojazd by? u?ywany wy??cznie w ramach dzia?alno?ci gospodarczej. W dalszej kolejno?ci przedsi?biorca ten jest obci??any podatkiem VAT za u?ywanie tego pojazdu do celów prywatnych. Kwota tego podatku jest obliczana wed?ug stawki procentowej ustalanej w oparciu o kwot? rycza?towo okre?lonych wydatków, które do celów poboru podatku dochodowego s? uznawane za niezwi?zane z dzia?alno?ci? gospodarcz?. Wysoko?? tej rycza?towej kwoty jest okre?lana jako wyra?ona w procentach cz??? ceny katalogowej lub warto?ci rynkowej pojazdu.

15 S?d krajowy wskazuje równie?, ?e po wej?ciu w ?ycie szóstej dyrektywy przyj?ta zosta?a pewna liczba zmian art. 15 ust. 1 zarz?dzenia w sprawie podatku VAT. Z jednej strony wielokrotnie zmieniana by?a sta?a stawka procentowa, a z drugiej strony – podnoszona by?a kwota poboru ?wiadcze? stanowi?ca podstaw? dla owej stawki procentowej. Owe zmiany zarz?dzenia mia?y generalnie negatywny wp?yw dla podatnika w zakresie dotycz?cym wysoko?ci kwoty uwzgl?dnianej tytu?em u?ytkowania do celów prywatnych pojazdu zaliczanego do maj?tku przedsi?biorstwa, i w konsekwencji w zakresie kwoty odliczenia podatku VAT.

16 Maj?c na uwadze powy?sze okoliczno?ci, Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy s? sprzeczne z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zmiany wprowadzone do uregulowania ograniczaj?cego odliczenie, takiego jak rozpatrywane w niniejszym przypadku, w drodze których pa?stwo cz?onkowskie zamierza?o skorzysta? z przewidzianej w tym przepisie mo?liwo?ci (utrzymania w mocy) wy??czenia odliczenia w przypadku okre?lonych towarów i us?ug, je?li wskutek tych zmian w wi?kszo?ci przypadków zwi?kszy?a si? kwota wy??czona z mo?liwo?ci odliczenia, lecz zosta?y zachowane logika i systematyka tego ograniczaj?cego mo?liwo?? odliczenia przepisu?

2) Je?li na pytanie to nale?y udzieli? odpowiedzi twierdz?cej, czy s?d krajowy nie mo?e stosowa? uregulowania ograniczaj?cego mo?liwo?? odliczenia jako ca?o?ci, czy te? wystarczy, ?e nie b?dzie on uwzgl?dnia? tego uregulowania o tyle, o ile rozszerza ono zakres stosowania wy??czenia lub ograniczenia istniej?cego w chwili wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

Uwagi wst?pne

17 Nale?y stwierdzi?, ?e pytanie zadane przez s?d krajowy dotyczy wyk?adni art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

18 S?d krajowy powo?uje si? na wskazany przepis szóstej dyrektywy, poniewa? wychodzi z za?o?enia, ?e niderlandzka regulacja podatkowa le??ca u podstaw sporu, a mianowicie art. 15 ust. 1 zarz?dzenia w sprawie podatku VAT, stanowi regulacj? ograniczaj?c? prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT w zwi?zku z nabyciem pojazdu samochodowego nale??cego do maj?tku przedsi?biorstwa danego podatnika, który to pojazd jest jednak u?ywany dla jego celów prywatnych.

19 Z uwagi na powy?sze stwierdzenie oraz okoliczno??, ?e sporna w post?powaniu przed s?dem krajowym regulacja podatkowa by?a wielokrotnie zmieniana od wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy w Niderlandach, s?d krajowy ma w?tpliwo?ci co do zgodno?ci art. 15 ust. 1 zarz?dzenia w sprawie VAT z art. 17 ust. 6 owej dyrektywy.

20 Nale?y w tym wzgl?dzie przypomnie?, ?e art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy maj?cy charakter odst?pstwa upowa?nia pa?stwa cz?onkowskie do utrzymania w mocy ustawodawstwa dotycz?cego wy??czenia prawa do odliczenia obowi?zuj?cego w dniu wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy do czasu przyj?cia przez Rad? przepisów, o których mowa w art. 17 ust. 6 akapit pierwszy (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).

21 S?d krajowy uwa?a, ?e kolejne zmiany niderlandzkiej regulacji podatkowej mog?y

skutkowa? dalej id?cym ograniczeniem prawa do odliczenia, ni? ograniczenie wynikaj?ce z przepisów maj?cych zastosowanie w dniu wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy, co mog?o prowadzi? do wykroczenia poza uprawnienie przyznane pa?stwom cz?onkowskim zgodnie z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

22 Nale?y jednak?e wskaza?, ?e zgodnie z art. 15 ust. 1 pierwsza cz??? pierwszego zdania zarz?dzenia w sprawie podatku VAT podatek uiszczony w chwili nabycia pojazdu samochodowego u?ywanego do innych celów ni? w ramach przedsi?biorstwa podlega natychmiastowo i ca?kowicie odliczeniu w ten sposób, jakby pojazd by? u?ytkowany wy??cznie w ramach przedsi?biorstwa. Dopiero w dalszej kolejno?ci, w zastosowaniu drugiej cz??ci owego zdania prywatne u?ytkowanie pojazdu jest poddane opodatkowaniu o charakterze rycza?towym.

23 Wskazany art. 15 ust. 1 dokonuje zatem rozró?nienia pomi?dzy natychmiastowym i ca?kowitym odliczeniem naliczonego podatku VAT a podatkowym uwzgl?dnieniem u?ytkowania pojazdu do celów prywatnych w pó?niejszym stadium, a mianowicie w ramach obliczania podatku dochodowego danego przedsi?biorcy pod koniec ostatniego okresu podatkowego danego roku.

24 Z powy?szego wynika, ?e mechanizm podatkowy b?d?cy przedmiotem sporu w post?powaniu przed s?dem krajowym nie narusza w ?aden sposób prawa do odliczenia podatku VAT w zakresie dotycz?cym nabycia pojazdu samochodowego u?ywanego przez przedsi?biorc? do celów zarówno zawodowych, jak równie? prywatnych i w zwi?zku z tym nie mo?e by? kwalifikowany jako ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT uiszczonego przy nabyciu owego pojazdu.

25 Wskazany mechanizm mo?e zosta? uznany za zgodny z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u, wedle którego w przypadku wykorzystywania dobra inwestycyjnego do celów zarówno zawodowych, jak i prywatnych, zainteresowany ma, na potrzeby podatku VAT, mo?liwo?? dokonania wyboru, czy zaliczy? to dobro w ca?o?ci do aktywów swojego przedsi?biorstwa, czy pozostawi? ca?o?? w ramach maj?tku prywatnego, wy??czaj?c je tym samym ca?kowicie z systemu podatku VAT, czy te? zaliczy? je do aktywów przedsi?biorstwa jedynie w zakresie wynikaj?cym z rzeczywistego wykorzystania do celów zawodowych (wyroki: z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C?434/03 Charles i Charles-Tijmens, Zb.Orz. s. I?7037, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 14 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I?8297, pkt 21).

26 Je?eli podatnik zdecyduje si? traktowa? dobra inwestycyjne wykorzystywane jednocze?nie do celów zawodowych i celów prywatnych jako dobra nale??ce do przedsi?biorstwa, to podatek VAT naliczony przy nabyciu tych dóbr podlega co do zasady ca?kowicie i natychmiastowo odliczeniu (zob. ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 24; w sprawie Wollny, pkt 22).

27 Jednak?e w takim przypadku prawo do ca?kowitego i natychmiastowego odliczenia podatku VAT uiszczonego przy nabyciu skutkuje zwi?zanym z tym obowi?zkiem uiszczenia podatku VAT w zakresie prywatnego u?ytkowania przedmiotów nale??cych do przedsi?biorstwa (zob. ww. wyroki: w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 30; w sprawie Wollny, pkt 24). W tym celu art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy zrównuje u?ytkowanie do celów prywatnych z odp?atnym ?wiadczeniem us?ug, w zwi?zku z czym podatnik powinien, zgodnie z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) owej dyrektywy, ui?ci? podatek VAT od wydatków zwi?zanych z tym u?ytkowaniem (zob. wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C?269/00 Seeling, Rec. s. I?4101, pkt 42, 43).

28 W tych okoliczno?ciach, maj?c na uwadze orzecznictwo wskazane w trzech poprzednich punktach, pytania przedstawione przez s?d krajowy nale?y rozumie? w ten sposób, ?e zmierza si? do ustalenia, w jaki sposób nale?y interpretowa? przepisy szóstej dyrektywy dotycz?ce opodatkowania prywatnego u?ytkowania pojazdu samochodowego przyporz?dkowanego do

maj?tku przedsi?biorstwa.

29 Okoliczno??, i? s?d krajowy na p?aszczy?nie formalnej sformu?owa? pytania prejudycjalne, odnosz?c si? do przepisu szóstej dyrektywy maj?cego zastosowanie do innych przypadków, nie stoi na przeszkodzie temu, aby Trybuna? dostarczy? temu s?dowi wszystkich wskazówek interpretacyjnych, które mog? by? przydatne dla os?dzenia zawis?ej przed nim sprawy, niezale?nie od tego, czy s?d ten odniós? si? do nich w tre?ci pyta? (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C?368/09 Pannon Gép Centrum, Zb.Orz. s. I?7467, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

30 Maj?c na uwadze powy?sze, nale?y uzna?, ?e w swych dwóch pytaniach, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on krajowej regulacji podatkowej, która w pierwszej kolejno?ci upowa?nia podatnika, którego pojazdy samochodowe s? u?ywane zarówno do celów zwi?zanych z dzia?alno?ci?, jak równie? do celów prywatnych, do natychmiastowego i ca?kowitego odliczenia naliczonego podatku VAT, lecz w dalszej kolejno?ci przewiduje w zakresie dotycz?cym u?ytkowania prywatnego owych pojazdów coroczne opodatkowanie oparte – do celów okre?lenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlegaj?cego zap?acie w danym roku podatkowym – na metodzie rycza?towego obliczenia wydatków zwi?zanych z tym u?ytkowaniem.

31 W zakresie dotycz?cym wskazanego opodatkowania, jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy przewiduje, ?e opodatkowanie powinno zosta? dokonane na podstawie kwoty wydatków poniesionych przez podatnika w zwi?zku z wykonaniem spornych us?ug (zob. ww. wyrok w sprawie Charles i Charles-Tijmens, pkt 25; wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C?460/07 Puffer, Zb.Orz. s. I?3251, pkt 41).

32 Z powy?szego wynika, ?e celem udzielenia s?dowi krajowemu u?ytecznych wskazówek nale?y dokona? wyk?adni poj?cia „sumy wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie us?ugi” ustanowionego we wskazanym art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c).

33 W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, jak wskaza? rzecznik generalny w pkt 28 i 29 opinii, ?e prawd? jest, i? pa?stwa cz?onkowskie dysponuj? pewnym zakresem swobodnego uznania odno?nie zasad reguluj?cych okre?lenie kwot owych wydatków, i w ramach tego zakresu dopuszczone s? do pewnego stopnia rycza?towe metody obliczeniowe. Nale?y jednak zapewni?, aby ewentualne zrycza?towanie w ramach obliczania podatku VAT podlegaj?cego zap?acie przez podatnika by?o w szczególno?ci zgodne z zasad? proporcjonalno?ci w tym sensie, ?e obliczenie rycza?towe musi by? proporcjonalne do zakresu u?ytkowania spornych przedmiotów do celów prywatnych.

34 Korzystaj?c bowiem ze wskazanego zakresu uznania, pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do poszanowania ratio legis art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, które polega na okre?leniu podstawy opodatkowania w sposób odpowiadaj?cy u?ytkowaniu owych przedmiotów do celów prywatnych.

35 Jednocze?nie przy okre?laniu kwoty wydatków poniesionych przez podatnika nale?y unikn?? sytuacji, w której podatnikowi, który wykorzystuje przedmiot zaliczony do aktywów swego przedsi?biorstwa tak?e do celów prywatnych, przysporzona zosta?aby bezpodstawna korzy?? gospodarcza kosztem konsumenta ko?cowego w zwi?zku z tym, ?e ów podatnik dokona? bezpodstawnego odliczenia podatku VAT (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wollny, pkt 35).

36 W tych okoliczno?ciach do s?du krajowego, maj?cego wy??czn? w?a?ciwo?? w zakresie dokonywania wyk?adni prawa krajowego, nale?y ocena – przy uwzgl?dnieniu wskazówek udzielonych przez Trybuna? – czy przewidziane w niderlandzkiej regulacji podatkowej warunki obliczenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlegaj?cego zap?acie w zwi?zku z u?ytkowaniem do celów prywatnych przedmiotu zaliczonego do maj?tku przedsi?biorstwa mog? zosta? uznane za zgodne z poj?ciem „sumy wydatków poniesionych na wykonanie us?ugi” w rozumieniu art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

37 W takim wypadku zadaniem s?du krajowego jest dokonanie wyk?adni swego prawa wewn?trznego – w zakresie, w jakim jest to mo?liwe – w ?wietle brzmienia i celów szóstej dyrektywy, aby osi?gn?? przewidziane przez ni? skutki, udzielaj?c pierwsze?stwa wyk?adni przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami, a przez to dochodz?c do rozstrzygni?cia zgodnego z przepisami tej dyrektywy, a tak?e, w razie konieczno?ci, powstrzymuj?c si? od zastosowania wszelkich przepisów prawa krajowego niezgodnych z dyrektyw? (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C?414/07 Magoora, Zb.Orz. s. I?10921, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Maj?c na uwadze powy?sze, na przedstawione pytania nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on krajowej regulacji podatkowej, która w pierwszej kolejno?ci upowa?nia podatnika, którego pojazdy samochodowe s? u?ywane zarówno do celów zwi?zanych z dzia?alno?ci?, jak równie? do celów prywatnych, do natychmiastowego i ca?kowitego odliczenia naliczonego podatku VAT, jednak w dalszej kolejno?ci przewiduje w zakresie dotycz?cym u?ytkowania owych pojazdów do celów prywatnych coroczne opodatkowanie oparte – dla potrzeb okre?lenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT podlegaj?cym zap?acie w danym roku podatkowym – na metodzie rycza?towego obliczenia wydatków zwi?zanych z tym u?ytkowaniem bez uwzgl?dnienia w sposób proporcjonalny zakresu owego u?ytkowania.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., w zwi?zku z art. 11 cz??? A ust. 1 lit. c) tej?e dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on krajowej regulacji podatkowej, która w pierwszej kolejno?ci upowa?nia podatnika, którego pojazdy samochodowe s? u?ywane zarówno do celów zwi?zanych z dzia?alno?ci?, jak równie? do celów prywatnych, do natychmiastowego i ca?kowitego odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej, jednak w dalszej kolejno?ci przewiduje w zakresie dotycz?cym u?ytkowania owych pojazdów do celów prywatnych coroczne opodatkowanie oparte – dla potrzeb okre?lenia podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej podlegaj?cym zap?acie w danym roku podatkowym – na metodzie rycza?towego obliczenia wydatków zwi?zanych z tym u?ytkowaniem bez uwzgl?dnienia w sposób proporcjonalny zakresu owego u?ytkowania.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niderlandzki.