

Sprawa C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines

i

Wielkie Księstwo Luksemburga

przeciwko

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour d'appel (Luksemburg)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 C – Zwolnienie transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości – Prawo wyboru opodatkowania – Odliczenie podatku naliczonego – Uprzednie uzyskanie zatwierdzenia od organu administracji podatkowej

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości – Prawo wyboru przyznane podatnikom – Prawo do odliczenia uzależnione od uprzedniego uzyskania zatwierdzenia – Dopuszczalność

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 C)

Artykuł 13 cz. 1 C akapit pierwszy lit. a) i akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej nie stoi na przeszkodzie temu, aby Państwo Członkowskie, które skorzystało z przewidzianego w tym przepisie uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości, przyjąć przepisy, które uzależniają całkowite odliczenie naliczonego podatku VAT od uprzedniego uzyskania od organu administracji podatkowej zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym.

(por. pkt 30 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 9 września 2004 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 C – Zwolnienie transakcji najmu i dzierżawy nieruchomości – Prawo wyboru opodatkowania – Odliczenie podatku naliczonego – Uprzednie uzyskanie zatwierdzenia od organu podatkowego

W sprawie C-269/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złoony przez Cour d'appel (Luksemburg) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2003 r., które wpłynęo do Trybunału w dniu 20 czerwca 2003 r. w postpowaniu:

Administration de l'enregistrement et des domaines, État du grand-duché de Luxembourg

przeciwko

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Rosas i S. von Bahr (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: L. A. Geelhoed,

sekretarz: Múgica Arzamendi, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu administration de l'enregistrement et des domaines i État du grand-duché de Luxembourg przez adwokata F. Kremera,
- w imieniu Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl przez adwokata P. Kinscha,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę i G. Berscheida, działających w charakterze pełnomocników,

uwzględniając sprawozdanie sędziego sprawozdawcy,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. III C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, dalej zwanej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między administration de l'enregistrement et des domaines (administracji do spraw rejestracji i majątku, dalej zwanej „administracją”) i État du grand-duché de Luxembourg (rząd luksemburski) a spółką Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl (dalej zwaną „VOK”), która jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Luksemburgu (Luksemburg), dotyczącego wysokości podatku od wartości dodanej (dalej zwanego „podatkiem VAT”) odliczonego przez VOK w ramach dzierżawy nieruchomości.

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 cz. III B lit. b) i art. 13 cz. III C szóstej dyrektywy stanowi:

„B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszają one innych przepisów Wspólnoty, Państwa Członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

b) najem lub dzierżawa nieruchomości [...]

[...].

C. Prawo wyboru

Państwa Członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczącego opodatkowania w następujących przypadkach:

a) najmu i dzierżawy nieruchomości;

[...].

Państwa Członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalać szczegóły korzystania z niego”.

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 44 ust. 1 lit. g) loi (ustawy) z dnia 12 lutego 1979 r. (*Mémorial A* 1979, str. 451) dotyczącej podatku od wartości dodanej, w zmienionym brzmieniu przewiduje:

„Od podatku od wartości dodanej są zwolnione, zgodnie z ramami i warunkami, które będą ustanowione przez règlement grand-ducal [rozporządzenie wielkokińskie]:

[...]

g) najem i dzierżawa nieruchomości [...].”.

5 Artykuł 45 ustawy przewiduje możliwość rezygnacji z tego zwolnienia, pod warunkiem przestrzegania pozostałych przepisów rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy.

6 Règlement grand-ducal z dnia 7 marca 1980 r. ustanawiające ramy i warunki korzystania z prawa wyboru dotyczącego podatku od wartości dodanej od transakcji związanych z nieruchomościami (*Mémorial A* 1980, str. 242, dalej zwane „rozporządzeniem wielkokińskim”) zostało wydane w dniu 12 lutego 1979 r. Jego art. 1 pozwala podatnikom „wybrać zastosowanie podatku od wartości dodanej do następujących transakcji związanych z nieruchomościami:

[...]

b) gdy ktokolwiek na podstawie umowy i za wspólną zgodą oddaje podatnikowi nieruchomość w najem lub dzierżawę”.

7 Artykuł 3 akapit pierwszy rozporządzenia wielkokińskiego stanowi:

„Na prawo wyboru można się powołać jedynie w przypadku nieruchomości, która jest użytkowana w całości lub, w przypadku użytkowania mieszanego, w większej części przez [...]

najemcy w celach, w związku z którymi odliczenie podatku naliczonego jest dopuszczalne”.

8 Zgodnie z brzmieniem art. 5 rozporządzenia wielkokościowego:

„Kto korzysta z prawa wyboru, powinien w tym celu złożyć administracji de l'enregistrement oświadczenie dotyczące tego wyboru.

W przypadku odpłatnej dostawy zatwierdzenie należy uzyskać przed jej wykonaniem. Administracja wyda decyzję w sprawie oświadczenia dotyczącego wyboru w ciągu miesiąca od jego przedstawienia.

W przypadku dzierżawy podatek można zastosować od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostało zatwierdzone oświadczenie dotyczące wyboru. Decyzja administracji powinna zostać wydana w ciągu miesiąca od otrzymania tego oświadczenia”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 VOK zbudowała w Luksemburgu biurowiec, który od dnia 1 stycznia 1993 r., czyli od dnia zakończenia prac w budynku, wynajęła kancelarii zajmującej się audytem przedsiębiorstw. Od początku wynajmu VOK kierowała do najemcy faktury miesięczne z wyszczególnionym podatkiem VAT.

10 VOK skorzystała z prawa wyboru opodatkowania podatkiem VAT, składając administracji w dniu 29 czerwca 1993 r. oświadczenie o dokonaniu wyboru w celu uzyskania zatwierdzenia. Zatwierdzenie nastąpiło w dniu 30 czerwca 1993 r. ze skutkiem od 1 lipca 1993 r.

11 VOK złożyła deklaracje dotyczące podatku VAT, w których odliczyła w całości podatek VAT, który zapłaciła w czasie budowy.

12 Na podstawie art. 5 rozporządzenia wielkokościowego administracja zakwestionowała jednak odliczenie 50 % naliczonego podatku VAT, z tego powodu że wynajem w okresie sześciu miesięcy, od stycznia do czerwca 1993 r., był zwolniony z podatku VAT, ponieważ nie dotyczyło go zatwierdzenie. W rezultacie wydała ona zawiadomienia dokonujące z urzędu korekty do deklaracji dotyczących podatku VAT.

13 VOK złożyła odwołanie do dyrektora administracji.

14 Dyrektor wydał w styczniu 1998 r. decyzję, na podstawie której w lutym zostały wydane nowe zawiadomienia korygujące. Uznał on po pierwsze, że 1 stycznia 1993 r. stanowi pierwszy dzień użytkowania budynku. Ponieważ wybór opodatkowania odniósł skutek dopiero od 1 lipca 1993 r., wynajem budynku nie podlegał podatkowi VAT przez połowę roku 1993 i naliczony podatek VAT mógł zostać odliczony jedynie do wysokości 50 %, co uzasadniało korektę w stosunku do deklaracji za 1993 r. Po drugie stwierdził on, że dokonanie wyboru skutkowało powinno drugą korektę w 1994 r., to jest, iż powinna nastąpić korekta na korzyść VOK w wysokości 9/10 podatku VAT, który nie podlegał odliczeniu w 1993 r. Ostatecznie 5 % naliczonego podatku VAT nie podlegało odliczeniu, a więc obciążało VOK.

15 VOK wniosła w marcu 1998 r. skargę na decyzję directeur de l'administration. Wyrokiem z dnia 7 listopada 2001 r. Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sąd dla okręgu Luksemburg, państwo Luksemburg) przychylił się do wniosku VOK i uchylił zastosowanie art. 5 rozporządzenia wielkokościowego, stwierdzając, że VOK wykonywała działalność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT przez cały rok 1993.

16 Administracja i État du grand-duché de Luxembourg wniosły w dniu 14 marca 2002 r.

apelacji?.

17 Mając wzięto pod uwagę co do legalności przewidzianej w luksemburskim rozporządzeniu procedury zatwierdzenia w kontekście art. 13 cz. 1 C szóstej dyrektywy dotyczącej najmu i dzierżawy nieruchomości w świetle prawa do odliczenia, Cour d'appel (sąd apelacyjny) orzeczeniem z dnia 18 czerwca 2003 r. postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 13 [cz. 1 C akapit pierwszy lit. a)] szóstej dyrektywy [...] pozwala Państwu Członkowskiemu, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu lub dzierżawy nieruchomości, aby uzależniać ono całkowite odliczenie naliczonego podatku VAT od wcześniejszego uzyskania od organu podatkowego zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 VOK i Komisja utrzymują, że przepisy art. 13 cz. 1 C szóstej dyrektywy dotyczącej najmu i dzierżawy nieruchomości nie mogą być interpretowane w taki sposób, że pozwalają one Państwu Członkowskiemu na przyjęcie takiego jak w sprawie przed sądem krajowym uregulowania, które zawiera uprzedni procedurę powodującą w pewnych przypadkach niemożliwość całkowitego odliczenia naliczonego podatku VAT.

19 Należy przypomnieć w tym względzie, że prawo do odliczenia jest podstawową zasadą systemu podatku VAT. Należy zbadać, czy procedura w sprawie zatwierdzenia, taka jaka obowiązuje w Wielkim Księstwie Luksemburga nie stanowi niepoprawnej implementacji prawa wyboru opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz. 1 C szóstej dyrektywy, zagrażając tej zasadzie.

20 Z przepisów tych wynika, że opodatkowanie transakcji najmu i dzierżawy jest uprawnieniem, które ustawodawca przyznał Państwu Członkowskiemu w ramach wyłączenia od ogólnej zasady zawartej w art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którym transakcje najmu i dzierżawy są co do zasady zwolnione od opodatkowania. Prawo do odliczenia nie jest więc w tym kontekście wykonywane automatycznie, ale jedynie jeżeli Państwa Członkowskie zdecydują się skorzystać z uprawnienia, o którym mowa w art. 13 cz. 1 C szóstej dyrektywy, pod warunkiem że podatnicy skorzystają z przyznanego im prawa wyboru.

21 Jak już Trybunał orzekł, Państwa Członkowskie mogą, na mocy tego uprawnienia, udzielić podmiotom korzystającym ze zwolnienia przewidzianego w szóstej dyrektywie możliwośći rezygnacji ze zwolnienia albo we wszystkich przypadkach, albo w ramach pewnych ograniczeń czy też po pewnych warunkach. Wynika z tego, że Państwa Członkowskie dysponują w ramach art. 13 cz. 1 B i C szóstej dyrektywy szerokim zakresem swobodnego uznania (zob. wyrok z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec. str. I-8153, pkt 16 i 17).

22 Wielkie Księstwo Luksemburga, wykonując uprawnienie, o którym mowa w art. 13 cz. 1 C akapit drugi szóstej dyrektywy, ograniczyło prawo wyboru do przypadków, gdy najemca sam jest podatnikiem mającym prawo do odliczenia, i poddało dokonanie tego wyboru procedurze w sprawie uzyskania uprzedniego zatwierdzenia.

23 Należy uznać, że ta procedura w sprawie zatwierdzenia stanowi, tak jak to wynika z opinii rzecznika generalnego, sposób korzystania z prawa wyboru w rozumieniu art. 13 cz. 1 C drugi akapit szóstej dyrektywy.

24 Należy sprawdzić, czy sposób ten pozwala na wykonanie prawa wyboru bez

niepotrzebnego utrudnienia wykonywania prawa do odliczenia.

25 Zdaniem État du grand-duché de Luxembourg i administracji procedura w sprawie zatwierdzenia jest niezbędna, aby pozwolić administracji na sprawdzenie, czy został spełniony wymogi prawne dotyczące w szczególności tego, czy najemca jest podatnikiem. Dwie strony, które wniosły apelację w sprawie przed sądem krajowym precyzują, że procedura ta zapewnia pewność prawną, gdy pozwala właścicielowi-wynajmującemu, tak wcześnie jak to możliwe, na uzyskanie informacji o ewentualnej niemożności poddania wynajmu nieruchomości podatkowi VAT. Dodają, że wspomniana procedura ma na celu w szczególności uniknięcie oszustw podatkowych i nadużyć, a nie ograniczenie prawa do odliczenia.

26 Należy po pierwsze przyznać w tym względzie, że gdy Państwo Czeskie poddaje prawo wyboru opodatkowania pewnym wymogom prawnym, procedura w sprawie zatwierdzenia pozwala na sprawdzenie, czy wymogi te zostały spełnione.

27 Należy po drugie podnieść, że w niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, iż wystarczyłoby, aby zainteresowana, VOK, złożyła oświadczenie dotyczące wyboru przed rozpoczęciem wynajmu, czyli przed końcem grudnia 1992 r. i otrzymałaby w ciągu tego miesiąca zatwierdzenie, które umożliwiłoby jej całkowite skorzystanie z prawa do odliczenia począwszy od rozpoczęcia wynajmu w dniu 1 stycznia 1993 r.

28 Wynika z tego, że procedura w sprawie zatwierdzenia nie ma na celu umniejszenia prawa do odliczenia, ale wręcz przeciwnie, umożliwia pełne korzystanie z niego, pod warunkiem spełnienia pewnych wymogów, a w szczególności złożenia oświadczenia dotyczącego wyboru opodatkowania i uzyskania zatwierdzenia w określonych terminach.

29 Brak retroaktywności procedury w sprawie zatwierdzenia nie czyni jej nieproporcjonalną. Przeciwnie, powinna być uznana za użyteczną dla zachęcenia wynajmujących do złożenia z wyprzedzeniem oświadczeń dotyczących wyboru opodatkowania. Nie można w istocie wykluczyć, by procedura zatwierdzenia, która miałaby skutek retroaktywny, mogła prowadzić do przeciwnego skutku powodując, że wynajmujący złożą oświadczenia z opóźnieniem, i była w związku z tym mniej odpowiednia dla zapewnienia poprawnego stosowania prawa wyboru oraz osiągnięcia celu pewności prawnej, o którym mowa w pkt 25 niniejszego wyroku.

30 W tych okolicznościach należy odpowiedzieć na zadane pytanie w ten sposób, że art. 13 cz. 1 C akapit pierwszy lit. a) i akapit drugi szóstej dyrektywy nie stoją na przeszkodzie temu, aby Państwo Czeskie, które skorzystało z uprawnienia, do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości, przyjąć przepisy, które uzależniają całkowite odliczenie naliczonego podatku VAT od uprzedniego uzyskania od organu podatkowego zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 13 cz. 1 C pierwszy akapit lit. a) i drugi akapit szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Czeskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nie stoi na przeszkodzie temu, aby Państwo Czeskie, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim

podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości, przyjęto przepisy, które uzależniają całkowite odliczenie naliczonego podatku VAT od uprzedniego uzyskania od organu podatkowego zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym.

Podpisy.

* Język postępowania: francuski.