

Sprawa C-63/04

Centralan Property Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 20 ust. 3 – Dobra inwestycyjne – Odliczenie podatku naliczonego – Korekta odliczenia podatku – Nieruchomości – Zbycie w drodze dwóch powiązanych transakcji, jednej zwolnionej z podatku, drugiej opodatkowanej – Podział

Opinia rzecznika generalnego J. Kokott przedstawiona w dniu 17 marca 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 15 grudnia 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Dobra inwestycyjne – Korekta wcześniejszego dokonania odliczenia – Zbycie przed końcem okresu korekty w drodze dwóch powiązanych transakcji, jednej zwolnionej z podatku, drugiej opodatkowanej – Podział

(dyrektywa Rady 77/388, art. 5 ust. 1 i art. 20 ust. 3)

Celem systemu odliczeń i korekt przewidzianego w art. 17–20 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych jest ustanowienie ścisłego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku a wykorzystaniem danych towarów i usług do opodatkowanych transakcji.

Artykuł 20 ust. 3 dyrektywy, który reguluje szczególny przypadek dostawy dobra inwestycyjnego przed końcem okresu korekty, powinien być interpretowany w ten sposób, że jeżeli dobro inwestycyjne zostaje oddane w najem na okres 999 lat na rzecz danej osoby w zamian za uiszczenie znacznej opłaty, a szczególne prawo własności („freehold reversion”) dotyczące tego dobra zostaje przeniesione trzy dni później na inną osobę za znacznie niższą cenę i jeżeli

– owe dwie transakcje są nierozzerwalnie związane i

– stanowi je: pierwsza transakcja, która jest zwolniona z podatku, i druga transakcja, która jest opodatkowana,

– oraz jeżeli transakcje te stanowi dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej dyrektywy z tytułu przeniesienia uprawnienia do rozporządzania tym dobrem inwestycyjnym jak właściciel,

to dany towar jest uznawany aż do upływu okresu korekty za wykorzystywany nadal do działalności gospodarczej podatnika, która jest uważana za częściowo opodatkowaną, a częściowo zwolnioną z podatku, proporcjonalnie do odpowiednich wartości tych dwóch transakcji.

(por. pkt 56, 73, 82 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 grudnia 2005 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 20 ust. 3 – Dobra inwestycyjne – Odliczenie podatku naliczonego – Korekta odliczenia podatku – Nieruchomości – Zbycie w drodze dwóch powiązanych transakcji, jednej zwolnionej z podatku, drugiej opodatkowanej – Podział

W sprawie C-63/04

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 21 lutego 2003 r., który wpłynął do Trybunału w dniu 13 lutego 2004 r., w postępowaniu:

Centralan Property Ltd

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. La Pergola, J. P. Puissochet, U. Løhmus oraz A. Ó Caoimh (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 lutego 2005 r.

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Centralan Property Ltd przez R. Cordara, QC, oraz P. Keya, barrister, pełnomocników kancelarii Landwell, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez N. Pleminga, QC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 marca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 20 ust. 3 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) zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Centralan Property Ltd (zwaną dalej „Centralan”) a Commissioners of Customs & Excise (zwanymi dalej „Commissioners”), organem właściwym w Zjednoczonym Królestwie w zakresie pobierania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w przedmiocie korekty odliczenia zapłaconego przez tę spółkę naliczonego podatku VAT.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Według art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub [świadczanie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w tym charakterze]”.

4 Artykuł 4 ust. 3 tej dyrektywy brzmi jak następuje:

„Państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane [dokonuje czynności związanych] z działalnością określoną w ust. 2, w szczególności:

a) dostawy, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją [...].

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne, niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy [...]”.

5 Artykuł 5 tej dyrektywy, zatytułowany „Dostawa towarów”, stanowi:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak w właściciel.

[...]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

a) niektóre udziały w nieruchomościach [określone prawa do nieruchomości];

b) prawa rzeczowe dające uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości;

c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom [akcje lub prawa udziałowe], dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie nieruchomości lub jej części [uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości lub jej części].

[...]”.

6 Artykuł 13 szóstej dyrektywy przewiduje:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku, na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

i) edukacji dzieci i młodzieży, szkolnictwo powszechne i wyższe [...], w tym z wyłączeniem usług i dostaw towarów ściśle związanych z taką działalnością związanych, dokonywanych przez instytucje prawa publicznego, którym te zadania są powierzone, lub przez inne organizacje określone przez zainteresowane państwa członkowskie jako mające podobne cele;

[...]

B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

b) najem lub dzierżawa nieruchomości [...]

[...]

g) dostaw budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a);

[...]

C. Prawo wyboru

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

a) najmu i dzierżawy nieruchomości;

b) przy transakcjach wymienionych w części B lit. d), g) i h) powyżej.

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

7 Zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

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:

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

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

[...]

c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;

[...]”.

8 Artykuł 19 szóstej dyrektywy wymienia sposoby, według których powinno się dokonywać obliczenia części podlegającej odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.

9 Korekta odliczeń jest regulowana przez art. 20 szóstej dyrektywy, który ma następujące brzmienie:

„[...]

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres [będzie dokonywana w okresie] 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 należnego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia [z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa] 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 [ustalić, że korekta następuje w okresie] pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [zostały wykorzystane].

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

3. W przypadku dostawy w okresie objętym korektą [następującej w okresie korekty] dobra inwestycyjne są uznawane za nadal wykorzystywane do działalności gospodarczej podatnika aż do momentu zamknięcia okresu objętego korektą [upływu okresu korekty]. Taka działalność

gospodarcza uważana jest za w pełni opodatkowaną, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest opodatkowana; jest uważana za całkowicie zwolniona od podatku, w przypadkach gdy dostawa takich produktów [tego towaru] jest zwolniona z podatku. Korekta będzie dokonywana tylko jeden raz w całym okresie objętym korektą, który jeszcze nie upłynął [Korekta zostanie dokonana jednorazowo za cały pozostały okres korekty].

[...]”.

Uregulowania krajowe

Uregulowania w dziedzinie podatku VAT

10 W Zjednoczonym Królestwie właściwe przepisy szóstej dyrektywy weszły w życie na podstawie ustawy z 1994 r. dotyczącej podatku od wartości dodanej (Value Added Tax Act 1994, zwanej dalej „VATA 1994”) oraz rozporządzenia z 1995 r. dotyczącego podatku od wartości dodanej (Value Added Tax Regulations 1995, zwane dalej „rozporządzeniem VAT”).

11 Na mocy art. 101 ust. 1 rozporządzenia VAT naliczony podatek podlegający odliczeniu jest ograniczony do „tego, co można przypisać transakcjom podlegającym opodatkowaniu”.

12 Członek art. 114 rozporządzenia VAT mająca zastosowanie do postępowania przed sądem krajowym przewiduje korekty przez okres 10 lat, zgodnie z metodą określoną w art. 115 tego rozporządzenia. Dla każdego „okresu” („interval”) rocznego właściwiej dobrą inwestycyjnego może dokonać korekty w odniesieniu do jednej dziesiątej podatku naliczonego, według sposobów przewidzianych w rozporządzeniu VAT.

13 Artykuł 115 ust. 3 rozporządzenia VAT wykonuje art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu ma on zastosowanie, „gdy wszystkie prawa właściwiej do dobra inwestycyjnego są przez dostarczane [...] podczas okresu innego niż ostatni okres dotyczący dobra inwestycyjnego [...]”.

14 Na mocy załącznika nr 9 grupa 1 lit. a) pkt ii) do VATA 1994 zbycie nowych budynków, które nie są budynkami mieszkalnymi, jest wyłączone z definicji dostaw zwolnionych z podatku. Według wyjaśnień zawartych w tym załączniku budynki są uważane za nowe, jeżeli zostały wzniesione nie wcześniej niż przed trzema laty.

15 Do załącznika nr 10 art. 2 do VATA 1994 wprowadzono ze skutkiem od dnia 30 listopada 1994 r. nowy ust. 3 A, który przewiduje, że w przypadku gdy osoba prawna wybiera opodatkowanie najmu lub dzierżawy nieruchomości – na podstawie art. 13 członek C lit. b) szóstej dyrektywy – wybór ten nie ma zastosowania do transakcji dokonywanych z osobą prawną, która jest z nią powiązana, w rozumieniu VATA 1994, gdy jedna z tych osób nie jest „osobą podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu”. Przepis ten został następnie uchylony ze skutkiem od dnia 26 listopada 1996 r.

Przepisy dotyczące nieruchomości

16 Z akt wynika, że zgodnie z prawem Anglii i Walii, prawo pełnej własności („freehold”) można określić w ten sposób, że nie jest ono obciążone innymi prawami, tzw. wewnętrznymi, jak prawo zajmowania nieruchomości przez czas nieokreślony. Najem („lease”) jest prawem „leasehold”, które odpowiada prawu zajmowania nieruchomości przez czas określony. Nie ma ograniczenia okresu trwania najmu i często spotyka się umowy najmu na 999 lat. Posiadacz prawa pełnej własności „freehold” może oddać nieruchomość w najem na okres 999 lat w zamian za znaczną opłatą („premium”) bez późniejszej zapłaty czynszu lub za zapłatą bardzo

niskiego czynszu.

17 Gdy posiadacz prawa pełnej własności odda nieruchomość w najem, nie zachowuje on już nieobciążonego prawa pełnej własności („unencumbered freehold”), lecz tylko „freehold reversion”, czyli szczerkowe prawo własności, które odpowiada prawu do zajmowania nieruchomości do chwili wygaśnięcia najmu i do pobierania czynszu, jeżeli jest on ustanowiony, podczas okresu obowiązywania tego najmu (zwane dalej „szczerkowym prawem własności”). Jeżeli czynsz jest bardzo niski, a najem bardzo długi, szczerkowe prawo własności ma niewielką wartość.

18 Osoba, której przysuguje prawo pełnej nieobciążonej własności może zbyć swoje prawa związane z budynkiem w drodze kilku transakcji. Po pierwsze, może ona przenieść, poprzez oddanie w najem, prawo do zajmowania nieruchomości przez czas określony (w zamian za czynsz, opłatę bądź połączenie tych dwóch elementów). Po drugie, może ona, poprzez przeniesienie szczerkowego prawa własności przenieść prawo do zajmowania nieruchomości na koniec okresu najmu, z prawem do pobierania całego czynszu należnego z tytułu najmu.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

19 Centralan jest jednoosobową spółką zależną Centralan Holdings Ltd, która z kolei jest jednoosobową spółką zależną University of Central Lancashire Higher Education Corporation (zwanego dalej „uniwersytetem”). Centralan wybrał opodatkowanie na podstawie art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

20 Inhoco 546 Ltd (zwana dalej „Inhoco”) jest, jak Centralan, jednoosobową spółką zależną Centralan Holdings Ltd. W przeciwieństwie do Centralanu, Inhoco nie wybrała opodatkowania na mocy powyższego przepisu.

21 W 1994 r. uniwersytet, który ma ograniczoną możliwość odliczania podatku naliczonego, zlecił wzniesienie budynku znanego pod nazwą Harrington Building (zwanego dalej „budynkiem Harrington”).

22 W dniu 14 września 1994 r. Centralan nabył budynek Harrington od uniwersytetu za kwotę 6 500 000 GBP powiększoną o podatek VAT w wysokości 1 370 500 GBP i z kolei wynajął go uniwersytetowi na okres 20 lat za roczny czynsz wynoszący 300 000 GBP powiększony o podatek VAT (dalej jako „najem na okres 20 lat”). Transakcja ta pozwoliła Centralanowi na odliczenie podatku VAT zapłaconego z tytułu nabycia budynku Harrington.

23 Po stronie uniwersytetu transakcje opisane w punkcie poprzedzającym skutkowały zastąpieniem niepodlegającego odliczeniu podatku VAT, który został uiszczony z tytułu budowy budynku Harrington, przez niepodlegający odliczeniu podatek VAT z tytułu czynszu uiszczanego przez cały czas obowiązywania najmu na okres 20 lat. Zastąpienie to nie było kwestionowane przez Commissioners.

24 Podczas trzeciego okresu następującego po nabyciu budynku Harrington, a więc po zmianie VAT A 1994, o której mowa w pkt 15 niniejszego wyroku, Centralan zbył wszystkie swoje prawa do tego budynku, zatem powinien mieć zastosowanie art. 115 ust. 3 rozporządzenia VAT.

25 Zbycie to zostało dokonane w drodze dwóch kolejnych transakcji.

26 Pierwsza transakcja polegała na oddaniu w dniu 22 listopada 1996 r., z zastrzeżeniem najmu na okres 20 lat dla uniwersytetu, budynku Harrington w najem na 999 lat (zwany dalej „najmem na okres 999 lat”) na rzecz Inhoco za kwotę 6 370 000 GBP i czynsz nieznacznej

wysokości płacony na podstawie.

27 Na podstawie drugiej transakcji, dokonanej w dniu 25 listopada 1996 r., szczególne prawo własności budynku Harrington zostało przeniesione na uniwersytet za kwotę 1000 GBP (dalej jako „przeniesienie szczególne prawa własności”).

28 Oddanie w najem na okres 999 lat było transakcją zwolnioną z podatku, ponieważ mimo że Centralan wybrał opodatkowanie najmu i dzierżawy nieruchomości, jest on osobą prawną powołaną z Inhoco w rozumieniu załącznika nr 10 art. 2 ust. 3 A do VATA 1994.

29 Przeniesienie szczególnego prawa własności było transakcją podlegającą opodatkowaniu, ponieważ mimo iż uniwersytet i Centralan są powołanymi osobami prawnymi w rozumieniu powyższego załącznika nr 10, przepisy załącznika nr 9 grupa 1 lit. a) pkt ii) do VATA 1994 wyłączały, zgodnie z art. 4 ust. 3 i art. 13 cz. B lit. g) szóstej dyrektywy, zwolnienie dostawy budynków wzniesionych wcześniej niż przed trzema laty.

30 Biorąc pod uwagę te transakcje, powstaje pytanie o sposoby korekty odliczenia naliczonego podatku VAT zapłaconego przy nabyciu przez Centralan budynku Harrington na podstawie art. 115 ust. 3 rozporządzenia VAT. Commissioners utrzymywali, że dostawy podlegające uwzględnieniu były najem na okres 999 lat i że nie należało uwzględniać przeniesienia szczególnego prawa własności, ponieważ było ono nieistotne. Tytułem ewentualnym stwierdzili, iż należy przeprowadzić podział pomiędzy transakcją polegającą na oddaniu w najem na okres 999 lat a transakcją obejmującą przeniesienie szczególnego prawa własności proporcjonalnie do odpowiedniej wartości każdej z tych dwóch transakcji. Na mocy pierwszej interpretacji Centralan byłby zobowiązany do uiszczenia kwoty 796 250 GBP z tytułu podatku VAT, natomiast według drugiej interpretacji kwota należnego podatku VAT wynosiłaby 796 090 GBP.

31 Centralan zaskarżył to stanowisko do VAT and Duties Tribunal. Podtrzymał on, że przeniósł całość swych praw do budynku Harrington przez samo przeniesienie szczególnego prawa własności, a zatem na mocy art. 115 rozporządzenia VAT był zobowiązany do zapłaty najwyżej 943,93 GBP z tytułu podatku VAT.

32 Oddalając powództwo Centralanu i nie godząc się z pierwszą interpretacją Commissioners, VAT and Duties Tribunal stwierdził, że spółka ta przeniosła całość swych praw do budynku Harrington w drodze dwóch dostaw, tj. odpowiednio oddania w najem na okres 999 lat i przeniesienia szczególnego prawa własności. Zdaniem Tribunalu, te dwie dostawy zostały dokonane podczas tego samego okresu, a ponadto były nierozdzielnie związane i pierwotnie uwarunkowane, a zatem było nieprawdopodobne, by przeniesienie szczególnego prawa własności nie zostało dokonane, skoro nieruchomość została oddana w najem na okres 999 lat.

33 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal stwierdził, że art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, a więc nieuchronnie także art. 115 ust. 3 rozporządzenia VAT, powinny być interpretowane w ten sposób, że w sposób dorozumiany przewidują podział, w przypadku gdy całość praw własności dobra inwestycyjnego jest zbywana w dwóch etapach obejmujących dwie dostawy, z których jedna jest zwolniona z podatku, a druga podlega opodatkowaniu. Na podstawie takiej argumentacji uznał on, że Centralan jest zobowiązany do zapłaty kwoty 796 090 GBP z tytułu podatku VAT.

34 Commissioners nie zaskarżyli orzeczenia, w którym została odrzucona ich interpretacja, według której należy pominąć przeniesienie szczególnego prawa własności, w przypadku gdy ma ono nieistotny charakter.

35 W tych okolicznościach w celu zapewnienia właściwego zastosowania art. 115 ust. 3

rozporządzenia VAT do okoliczności sporu zawisłego przed nim wskutek wniesienia przez Centralan skargi High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Jeżeli w okresie korekty w rozumieniu art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT podatnik zbywa budynek, który jest traktowany jako dobro inwestycyjne, a zbycie budynku zostaje dokonane w drodze dwóch dostaw, tj. poprzez i) oddanie w najem budynku na okres 999 lat (transakcja zwolniona z podatku na podstawie art. 13 cz. 1 B lit. b) [szóstej] dyrektywy) za cenę 6 000 000 [GBP], a trzy dni później ii) sprzedaż freehold reversion [szczątkowego prawa własności] (transakcja podlegająca opodatkowaniu na podstawie art. 13 cz. 1 B lit. g) oraz art. 4 ust. 3 lit. a) [szóstej] dyrektywy) za cenę 1000 [GBP] powiększoną o podatek VAT, które to dostawy są bądź nie są pierwotnie uwarunkowane w ten sposób, i) po przeprowadzeniu pierwszej transakcji nie jest możliwe, aby nie została przeprowadzona druga transakcja, to

czy art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że

a) a) do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta, dobro inwestycyjne jest traktowane w taki sposób, jakby było wykorzystywane na cele działalności gospodarczej, która jest uważana za w pełni opodatkowaną;

b) a) do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta, dobro inwestycyjne jest traktowane w taki sposób, jakby było wykorzystywane na cele działalności gospodarczej, która jest uważana za całkowicie zwolnioną z podatku; albo

c) a) do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta, dobro inwestycyjne jest traktowane w taki sposób, jakby było wykorzystywane na cele działalności gospodarczej, która jest uważana za częściowo podlegającą opodatkowaniu, a częściowo zwolnieniu z podatku, proporcjonalnie do wartości podlegającej opodatkowaniu sprzedaży »freehold reversion« i zwolnionego z podatku najmu na okres 999 lat”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

36 Swoim pytaniem sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy w zastosowaniu art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, nieruchomości stanowiła dobro inwestycyjne powinna być a) do upływu okresu korekty uznawana za wykorzystywaną do działalności gospodarczej, która jest uważana za w pełni opodatkowaną bądź w pełni zwolnioną z podatku, czy też należy ją uważać za przeznaczoną na działalność częściowo opodatkowaną, a częściowo zwolnioną z podatku, w stosunku odpowiadającym odpowiednim wartościom tych dwóch transakcji dotyczących tego dobra, tzn. oddania w najem na okres 999 lat, po którym, trzy dni później, następuje przeniesienie szczątkowego prawa własności.

37 Z uzasadnienia postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało zadane w celu wyjaśnienia metody, na podstawie której powinna być dokonywana korekta odliczonego podatku VAT w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

38 Należy w tym miejscu stwierdzić, że jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, VAT and Duties Tribunal uznał, iż dwie transakcje wymienione w tym punkcie były nierozdzielnie związane i pierwotnie uwarunkowane. W postanowieniu odsyłającym sąd krajowy nie podważył tego stwierdzenia. W konsekwencji pytanie zadane przez ten sąd należy zbadać wyłączenie w zakresie, w jakim dotyczy ono sytuacji, w której, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, dokonano dwóch transakcji nierozdzielnie związanych.

39 Aby odpowiedzieć na tak sformułowane pytanie należy więc ustalić, która z powyższych transakcji należy uwzględnić dla zastosowania art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy lub w razie potrzeby, w jakim zakresie należy w tym celu uwzględnić każdą z tych transakcji.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

40 Według Centralanu dla kwalifikacji na cele podatku VAT dóbr inwestycyjnych w okresie korekty określonym w art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy uznaje się je albo za „w pełni opodatkowane” albo „w pełni zwolnione”, w zależności od tego, czy dostawa, która ostatecznie pozbawia podatnika jego praw do danego dobra inwestycyjnego, jest opodatkowana czy zwolniona z podatku. Ustęp 3 tego artykułu nie dostarcza żadnej podstawy, która by pozwalała na uwzględnienie kilku transakcji proporcjonalnie do ich odpowiedniego znaczenia, ponieważ przepisu tego nie da się pogodzić ze stopniowym zbywaniem całej nieruchomości lub części praw do tego dobra, zwłaszcza wtedy, gdy poszczególne transakcje przenoszą różne prawa na różne osoby i w różnym czasie. Ponadto brzmienie powyższego przepisu nie pozwala na wykładnię, która uwzględniłaby ekonomiczne znaczenie transakcji w przypadku następujących po sobie operacji zbycia na rzecz różnych podmiotów gospodarczych i pomija transakcję na tej podstawie, że jej wartość jest nieistotna.

41 Centralan uważa zatem, iż jedynie przeniesienie szczegółowego prawa własności ma znaczenie dla celów korekty.

42 Zjednoczone Królestwo podnosi, że celem zasad odliczenia naliczonego podatku VAT, do których zalicza się art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, jest ustalenie proporcji podatku VAT podlegającego odliczeniu tak dokładnie, jak tylko możliwe, w celu odzwierciedlenia wykorzystania wkładów wniesionych w celu realizacji opodatkowanych transakcji. Jego zdaniem należy interpretować ten przepis w ten sposób, że gdy dobro inwestycyjne jest dostarczane w drodze dwóch pierwotnie uwarunkowanych transakcji, z których jedna podlega opodatkowaniu, a druga jest zwolniona z podatku, to powinno się uznać, że podatnik będzie wykorzystywał dobro inwestycyjne przez pozostałą część okresu, w którym dokonywana jest korekta, częściowo na cele działalności podlegającej opodatkowaniu, a częściowo na cele działalności zwolnionej z podatku, proporcjonalnie do odpowiednich wartości dostaw podlegających opodatkowaniu i dostaw zwolnionych z podatku, poprzez które zostało zbyte dobro inwestycyjne.

43 W konsekwencji zdaniem Zjednoczonego Królestwa należy dokonać podziału, gdy dostawa dobra w rozumieniu art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy jest realizowana w drodze dwóch pierwotnie uwarunkowanych transakcji, z których jedna podlega opodatkowaniu, a druga jest zwolniona z podatku. Podkreśla ono, że wykładnia sugerowana przez Centralan oznaczałaby, iż przeniesienie budynku Harrington musiało być uznane za w pełni opodatkowane, mimo że przeniesienie szczegółowego prawa własności przedstawia mniej niż 0,02 % wartości tego dobra.

44 Komisja Wspólnot Europejskich podnosi, że art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy przewiduje pojedynczą transakcję, która określa status podatkowy towaru na pozostały okres, w którym dokonywana jest korekta. Wskazuje ona, iż zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy za „dostawę towaru” uważa się przeniesienie uprawnienia do rozporządzania dobrem materialnym jak własnością. Zdaniem Komisji wydaje się, że na mocy własnego prawa wewnętrzne oddanie w najem na okres 999 lat nie stanowi przeniesienia własności, ponieważ pozostaje szczegółowe prawo własności. W rezultacie takie oddanie w najem samo w sobie nie stanowi dostawy dobra inwestycyjnego na cele powyższego art. 20 ust. 3.

45 Komisja sugeruje zatem, tak jak Centralan, że dla celów korekty powinno być uwzględnione samo przeniesienie szkodliwego prawa własności.

46 W swoich uwagach na piśmie Komisja zasugerowała również, że jeżeli Trybunał oceni, iż do przypadku takiego jak w postępowaniu przed sądem krajowym może mieć zastosowanie koncepcja nadużycia prawa, to do odpowiedzi dla sądu krajowego należy dodać, że transakcje takie nie powinny podlegać uwzględnieniu, gdy podatnik lub grupa podatników powiązanych ze sobą bierze udział w jednej lub wielu transakcjach, które nie mają uzasadnienia ekonomicznego, lecz powodują sztuczne sytuacje skutkujące wytworzeniem warunków niezbędnych do odzyskania naliczonego podatku VAT.

47 Podczas rozprawy Komisja stwierdziła jednak, że w tej kwestii ewentualnego zastosowania koncepcji nadużycia prawa nie było sporu pomiędzy sądami krajowymi i że błędnie uważa, iż wobec krótkiego okresu, jaki upłynął po pierwsze pomiędzy wzniesieniem budynku Harrington a jego odsprzedażą z oddaniem w najem na okres 20 lat, a po drugie pomiędzy zawarciem dwóch transakcji stanowiących przedmiot postępowania przed sądem krajowym, należy uznać, iż wszystkie te elementy rzeczywiście stanowią z góry opracowany system.

48 Podczas tej samej rozprawy Zjednoczone Królestwo tytułem ewentualnym zajęło stanowisko zgodne z niektórymi pisemnymi uwagami Komisji dotyczącymi koncepcji nadużycia prawa.

Odpowiedź Trybunału

Uwagi wstępne

49 W celu udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie tytułem wstępu należy przypomnieć kontekst, w jakim umiejscowiony jest art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, a mianowicie system odliczeń przewidziany w art. 17–20 tej dyrektywy oraz jego cel.

50 W myśli utrwalonego orzecznictwa prawo do odliczenia podatku przewidziane w art. 17–20 szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do każdego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18, oraz z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 43).

51 Jak wielokrotnie stwierdza Trybunał, system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. podobnie wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19, z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797, pkt 15, z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 15, oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. str. I-4357, pkt 34).

52 Z brzmienia art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy wynika, że aby osoba zainteresowana miała uprawnienie do odliczenia, musi ona po pierwsze być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, a po drugie dane towary i usługi musiały być używane do celów opodatkowanych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. str. I-5547, pkt 24).

53 W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji, w których zakresie przysuguje prawo do odliczenia podatku VAT, jak te transakcji, przy których dokonaniu odliczenie nie jest dopuszczalne, zgodnie z art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy odliczenie jest dopuszczalne tylko w odniesieniu do tej części podatku VAT, jaka przypada na transakcje opodatkowane. Ta część podlegająca odliczeniu jest obliczana według sposobów określonych w art. 19 tej dyrektywy (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie Dauphinoise, Rec. str. I-3695, pkt 3 i 4, oraz wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 Monte Dei Paschi Di Siena, Rec. str. I-6109, pkt 24).

54 Wynika z tego, że kryterium decydującym dla możliwości odliczenia naliczonego podatku VAT jest wykorzystywanie danych towarów lub usług do transakcji opodatkowanych. Jak już rozstrzygnęła Trybuna, jedynie w zakresie, w jakim towar jest używany do celów transakcji opodatkowanych, podatnik może odliczyć od należnego podatku VAT podatek podlegający zapłacie lub zapłacony od tego towaru (wyrok z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. str. I-2775, pkt 27). Z orzecznictwa wynika więc, iż faktyczne lub zamierzone wykorzystanie towarów lub usług określa zakres pierwotnego odliczenia, do którego podatnik jest uprawniony na mocy art. 17 szóstej dyrektywy, i zakres ewentualnych korekt podczas kolejnych okresów, które powinny być dokonane zgodnie z warunkami przewidzianymi w art. 20 tej dyrektywy (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 lipca 1991 w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 15, oraz wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. str. I-4279, pkt 37).

55 W odniesieniu do dóbr inwestycyjnych art. 20 szóstej dyrektywy przewiduje szczególny system korekt. Należy tu zauważyć, że w ramach drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposoby stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, str. 1303) Trybuna stwierdziła, że dopuszcza korzystanie z tych dóbr i jednoczesna amortyzacja ich kosztów nabycia wyjaśniają i uzasadniają szczególny system zastrzeżony przez tę dyrektywę dla dóbr inwestycyjnych (zob. w szczególności wyrok z dnia 1 lutego 1977 r. w sprawie 51/76 Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Rec. str. 113, pkt 12 i 13). Rozważania te mają odpowiednie zastosowanie do szczególnego systemu korekty odliczeń dotyczących dóbr inwestycyjnych przewidzianego w art. 20 szóstej dyrektywy.

56 Artykuł 20 ust. 3 szóstej dyrektywy reguluje szczególny przypadek dostawy dobra inwestycyjnego przed końcem okresu korekty. W takim przypadku korekta roczna jest zastąpiona jednorazową korektą opartą o zakładane wykorzystanie danego dobra inwestycyjnego w pozostałym okresie korekty. Zgodnie z tym przepisem możliwość odliczenia podatku naliczonego zależy od tego, czy dokonana dostawa podlega opodatkowaniu.

57 Z powyższego wynika, że zasady przewidziane w szóstej dyrektywie w zakresie korekty mają na celu zwiększenie stopnia dokładności odliczeń w sposób zapewniający neutralność podatku VAT z tym skutkiem, że transakcje dokonane we wcześniejszym stadium nadal będą uprawniane do odliczenia tylko w takim zakresie, w jakim służą do świadczenia dostaw objętych takim podatkiem. Dyrektywa ta ma również na celu ustanowienie poprzez te zasady przejrzystości i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do transakcji opodatkowanych.

58 W świetle tych rozważań należy zbadać zastosowanie zasady korekty określonej w art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy do sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

W przedmiocie zastosowania art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy

59 W tym zakresie należy najpierw ustalić, która lub ewentualnie które transakcje w postępowaniu przed sądem krajowym mogą stanowić „przypadek dostawy w okresie korekty” w rozumieniu art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy.

60 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel”.

61 W przedstawionym pytaniu sąd krajowy stwierdza, że sprzedaż budynku Harrington została dokonana w drodze dwóch dostaw. Natomiast Centralan podnosi, że art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy nie da się pogodzić ze stopniowym zbywaniem całej nieruchomości, podczas gdy Komisja uważa, że brzmienie tego przepisu dotyczy pojedynczej transakcji. Odwołując się w tym zakresie do krajowego prawa własności, Komisja stwierdza, że samo przeniesienie szczytkowego prawa własności wydaje się stanowić przeniesienie prawa do rozporządzania tym budynkiem jak właściciel.

62 Jednakże należy stwierdzić, bez konieczności wypowiedziania się w przedmiocie zasadności tego ostatniego stwierdzenia, skoro Trybunał nie jest właściwy do dokonywania wykładni prawa krajowego państw członkowskich, że z brzmienia art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż pojęcie dostawy towaru nie dotyczy przeniesienia własności w formach przewidzianych przez właściwe prawo krajowe, ale obejmuje wszelkie transakcje polegające na zbyciu dobra materialnego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do faktycznego rozporządzania nim tak, jakby była ona właścicielem tego dobra (wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7, oraz wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. str. I-1317, pkt 32).

63 Należy w takiej sytuacji zauważyć, że to do sądu krajowego należy ustalenie w każdym konkretnym przypadku na podstawie okoliczności sprawy, czy dana transakcja dotycząca towaru skutkuje przeniesieniem uprawnienia do rozporządzania towarem jak właściciel w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Shipping and Forwarding Enterprise Safe, pkt 13).

64 Zatem w postępowaniu przed sądem krajowym, gdyby sąd ten doszedł do wniosku, że w konkretnych okolicznościach sprawy każda z dwóch części związanych transakcji zawartych przez Centralan odpowiednio z Inhoco i uniwersytetem przeniosła na każdą z tych podmiotów uprawnienie do rozporządzania budynkiem Harrington jak właściciel, to każda z tych dwóch transakcji mogłaby być uważana za stanowiącą „dostawę” w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, a zatem jej art. 20 ust. 2.

65 Interpretacji takiej nie podważa argumentacja Komisji, według której trudno przyjąć, że każda z dwóch różnych osób mających różne prawa do towaru ma prawo do rozporządzania nim jak właściciel.

66 Różne sposoby realizacji pojęcia współwłasności w porządkach prawnych państw członkowskich wskazują jednak, że jest możliwe, aby prawo do rozporządzania towarem jak właściciel przysługiwało więcej niż jednej osobie. W konsekwencji interpretacji wskazanej w pkt 64 niniejszego wyroku nie podważa okoliczności, że bezpośrednio po oddaniu w najem na okres 999 lat Centralan dysponował jeszcze szczytkowym prawem własności, ani okoliczności, że to

oddanie w najem obcej o prawo pełnej własności w ten sposób, iż mogło zostać zbyte tylko szczątkowe prawo własności, a nie prawo pełnej nieobcej własności.

67 Z powyższego wynika, że w postępowaniu przed sądem krajowym zarówno pierwsza transakcja polegająca na oddaniu w najem na okres 999 lat, jak i druga, polegająca na przeniesieniu szczątkowego prawa własności, mogły stanowić „dostawę” w rozumieniu szóstej dyrektywy.

68 Jeżeli każda z tych transakcji stanowi dostawę, należy ustalić, która z nich powinna być uwzględniona dla celów korekty przewidzianej w art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy lub ewentualnie w jakim zakresie każda z nich powinna być w tym celu uwzględniona.

69 W tym zakresie, jak stwierdza sąd krajowy, można uwzględnić odpowiednio:

- transakcję, poprzez którą Centralan ostatecznie wyzbył się prawa do budynku Harrington, tzn. przeniesienie szczątkowego prawa własności, które jest transakcją opodatkowaną;
- transakcję, która jest najwłaźniejsza z ekonomicznego punktu widzenia, tzn. oddanie w najem na okres 999 lat, które jest transakcją zwolnioną z podatku, albo
- te dwie transakcje łącznie.

70 Na mocy art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy w przypadku dostawy w okresie korekty dobro inwestycyjne jest uznawane za nadal wykorzystywane do działalności gospodarczej podatnika a) do upływu okresu, w którym dokonywana jest korekta. Ta działalność gospodarcza uważa się za w pełni opodatkowaną, w przypadku gdy dostawa danego towaru jest opodatkowana, a za w pełni zwolnioną, w przypadku gdy dostawa tego towaru jest zwolniona z podatku.

71 W oparciu o to, że brzmienie tego przepisu wydaje się dotyczyć tylko sytuacji, w której „przypadek dostawy w okresie, w którym dokonywana jest korekta” polega na pojedynczej dostawie, Centralan podkreśla, że w pełni wyzbył się budynku Harrington dopiero wtedy, gdy zbył szczątkowe prawo własności. Podnosi on, że dopiero w momencie tego przeniesienia należy dokonać korekty odliczenia.

72 Jednakże z brzmienia art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy nie można wnioskować, że w sytuacji, w której „przypadek dostawy” stanowi dwie części i nieuchronnie związane transakcje, z których każda sama w sobie może być uważana za dostawę, tylko jedna z tych transakcji powinna być uwzględniona dla celów korekty przewidzianej w tym przepisie.

73 Zatem jak wynika z pkt 50–57 niniejszego wyroku, system odliczeń i korekt przewidziany w art. 17–20 szóstej dyrektywy ma na celu ustanowienie przejrzystego i bezpośredniego związku pomiędzy prawem do odliczenia naliczonego podatku VAT a wykorzystaniem danych towarów i usług do opodatkowanych transakcji.

74 Należy więc stwierdzić, że w konkretnych okolicznościach postępowania przed sądem krajowym poprzez uwzględnienie dwóch przedmiotowych dostaw proporcjonalnie do ich odpowiednich wartości można osiągnąć ten cel w sposób najbardziej satysfakcjonujący. W istocie korekta odliczenia naliczonego podatku VAT będzie wierniej odzwierciedlać zakładane opodatkowane lub zwolnione z podatku wykorzystanie budynku Harrington, gdy zostanie dokonany podział na podstawie tych wartości.

75 Natomiast w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym uwzględnienie jedynie ostatniej dokonanej transakcji nie zrealizowałoby tego celu, ponieważ oznaczałoby ono całkowite pominięcie faktu, że odnośne dobro inwestycyjne zostało również

dostarczone w ramach transakcji zwolnionej z podatku.

76 Je?li chodzi o uwzgl?dnianie transakcji najwa?niejszej z ekonomicznego punktu widzenia, to tak?e nie prowadzi?oby ono do osi?gni?cia zamierzonego celu, poniewa? sprowadza?oby si? do pomini?cia okoliczno?ci, i? towar ten by? równie? przedmiotem dostawy w ramach transakcji opodatkowanej. To ostatnie rozwi?zanie mog?oby prowadzi? do tym bardziej niespójnych skutków, gdyby odpowiednie warto?ci dwóch kolejnych dostaw by?y do siebie zbli?one.

77 Wyk?adni tej nie podwa?a okoliczno??, ?e mechanizm podzia?u nie jest wyra?nie przewidziany w art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy, podczas gdy inne przepisy tej dyrektywy, zw?aszcza art. 17 ust. 5, wyra?nie taki mechanizm przewiduj?. Zatem zasady korekty dotycz?ce dóbr inwestycyjnych, do których zalicza si? art. 20 ust. 3, powinny by? interpretowane w ?wietle ich celu, którym jest zapewnienie, aby odliczenia podatku naliczonego ?ci?le odzwierciedla?y wykorzystanie d?ugoterminowych wk?adów na potrzeby opodatkowanych transakcji.

78 Wyk?adni? tak? potwierdza ponadto orzecznictwo Trybuna?u. Tak wi?c stwierdzi? on, ?e podej?cie proporcjonalne jest wymagane nawet w okoliczno?ciach, gdy nie przewiduje tego wyra?nie brzmienie odpowiedniego przepisu szóstej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Armbrecht, pkt 29 i 32 oraz wyrok z dnia 26 wrze?nia 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. str. I-4517, pkt 38).

79 Centrala i Komisja podkre?laj? jednak?e trudno?ci praktyczne, jakie mog? ich zdaniem wynikn?? z uwzgl?dnienia dwóch dostaw dla celów zastosowania art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy. W tym zakresie wskazuj? one w szczególno?ci na sytuacj?, w której dwie dostawy nast?puj? w ró?nych okresach.

80 Wystarczy zauwa?y?, bez konieczno?ci badania takiego przyk?adu w niniejszej sprawie, zwa?wszy i? jest on hipotetyczny, ?e uwzgl?dnienie wi?cej ni? jednej dostawy nast?puj?cej w okresie korekty oczywi?cie mo?e wywo?ywa? pewne trudno?ci praktyczne, nie powoduje ono jednak nieprzewidywalnych trudno?ci mog?cych mie? negatywny wp?yw na stosowanie systemu podatku VAT. Bowiem, jak zasugerowa? rzecznik generalny w pkt 56 i 58 opinii, w takim przypadku mo?na by rozwa?a? dokonanie, na podstawie art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, korekty cz??ci pierwotnego odliczenia, która dotyczy prawa w?asno?ci pozosta?ego przy podatniku do chwili, w zale?no?ci od przypadku, przeniesienia tego prawa albo ko?ca okresu korekty.

81 Wreszcie zak?adaj?c, ?e w okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu przed s?dem krajowym, w przypadku gdyby s?d krajowy doszed? do wniosku wspomnianego w pkt 64 niniejszego wyroku, a mianowicie ?e ka?da z dwóch rozwa?anych transakcji przenios?a uprawnienie do rozporz?dzania danym dobrem inwestycyjnym jak w?a?ciciel, korekta przewidziana w art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy powinna zosta? dokonana z uwzgl?dnieniem tych dwóch dostaw proporcjonalnie do ich odpowiednich warto?ci, zb?dnym jest badanie kwestii ewentualnego zastosowania w tych okoliczno?ciach zasady nadu?ycia prawa.

82 W tych okoliczno?ciach na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie? tak, i? art. 20 ust. 3 szóstej dyrektywy powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e je?eli dobro inwestycyjne zostaje oddane w najem na okres 999 lat na rzecz danej osoby w zamian za uiszczenie znacznej op?aty, a szcz?tkowe prawo w?asno?ci dotycz?ce tego dobra zostaje przeniesione trzy dni pó?niej na inn? osob? za znacznie ni?sz? cen? i je?eli.

– owe dwie transakcje s? nierozzerwalnie zwi?zane i

- stanowi? je: pierwsza transakcja, która jest zwolniona z podatku i druga transakcja, która jest opodatkowana,
- oraz je?li transakcje te stanowi? dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej dyrektywy z tytu?u przeniesienia uprawnienia do rozporz?dzania tym dobrem inwestycyjnym jak w?a?ciciel,

to dany towar jest uznawany a? do up?ywu okresu korekty za wykorzystywany nadal do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, która jest uwa?ana za cz??ciowo opodatkowan?, a cz??ciowo zwolnion? z podatku, proporcjonalnie do odpowiednich warto?ci tych dwóch transakcji.

W przedmiocie kosztów

83 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? 20 ust. 3 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., powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e je?eli dobro inwestycyjne zostaje oddane w najem na okres 999 lat na rzecz danej osoby w zamian za uiszczenie znacznej op?aty, a szcz?tkowe prawo w?asno?ci („freehold reversion”) dotycz?ce tego dobra zostaje przeniesione trzy dni pó?niej na inn? osob? za znacznie ni?sze cen?, i je?eli:

- owe dwie transakcje s? nierozzerwalnie zwi?zane i
- stanowi? je: pierwsza transakcja, która jest zwolniona z podatku i druga transakcja, która jest opodatkowana,
- oraz je?li transakcje te stanowi? dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej dyrektywy z tytu?u przeniesienia uprawnienia do rozporz?dzania tym dobrem inwestycyjnym jak w?a?ciciel,

to dany towar jest uznawany a? do up?ywu okresu korekty za nadal wykorzystywany do dzia?alno?ci gospodarczej podatnika, która jest uwa?ana za cz??ciowo opodatkowan?, a cz??ciowo zwolnion? z podatku, proporcjonalnie do odpowiednich warto?ci tych dwóch transakcji.

Podpisy

* J?zyk post?powania: angielski.