

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 listopada 2012 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci – Prawo do odliczenia podatku naliczonego – Towary i usługi wykorzystane równocześnie w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu i transakcji zwolnionych z podatku – Najem nieruchomości na cele handlowe i mieszkalne – Kryteria ustalania proporcjonalnej części odliczenia podatku VAT

W sprawie C-511/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 lipca 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 października 2010 r., w postępowaniu:

Finanzamt Hildesheim

przeciwko

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez F. Dedousi i G. Kottę oraz przez K. Boskovitsa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay i B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 kwietnia 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 5 akapit trzeci 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 Wniosek został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Finanzamt Hildesheim (organem administracji podatkowej w Hildesheim, zwanym dalej „Finanzamt”) a BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (zwaną dalej „BLC”), spółką prawa niemieckiego, dotyczącą ustalania proporcjonalnej części odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego w związku z nieruchomością wykorzystywaną zarówno dla potrzeb transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, jak i transakcji zwolnionych z tego podatku.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Motyw dwunasty szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„zasady dotyczące odliczeń powinny zostać zharmonizowane w stopniu, który miałby wpływ na wysokość pobieranych kwot; część podlegająca odliczeniu powinna być naliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4 Artykuł 17 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi:

„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 [VAT], 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:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1, w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzieć, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.

5 Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Na cz??? podlegaj?c? odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy sk?ada? si? b?dzie proporcja maj?ca [u?amek maj?cy]:

– jako licznik, ca?kowi? kwot?, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje si? odliczenie podatku od warto?ci dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

– jako mianownik, ca?kowi? kwot?, poza podatkiem od warto?ci dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przys?uguje odliczenie podatku [VAT]. Pa?stwa cz?onkowskie mog? równie? w???czy? do mianownika kwot? subwencji innych ni? okre?lone w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a).

Cz??? podlegaj?ca odliczeniu b?dzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokr?glona w gó? do pe?nej kwoty procentowej”.

Prawo niemieckie

6 Paragraf 15 ust. 4 Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawy o podatku obrotowym) (BGBl. 1999 I, s. 1270) w brzmieniu zmienionym przez Steueränderungsgesetz 2003 (ustaw? o zmianie ustawy podatkowej) (BGBl. 2003 I, s. 2645, zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Je?eli przedsi?biorca korzysta z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych wewn?trz Wspólnoty lub z us?ug ?wiadczonych na rzecz jego przedsi?biorstwa wewn?trz Wspólnoty tylko cz???ciowo dla potrzeb transakcji, dla których podatek podlega odliczeniu, cz??? podatku naliczonego ekonomicznie zwi?zana z tymi transakcjami nie podlega odliczeniu. Przedsi?biorca mo?e dokona? stosownego oszacowania kwot niepodlegaj?cych odliczeniu. Ustalenie cz???ci podatku niepodlegaj?cej odliczeniu na podstawie procentu obrotu niedaj?cego prawa do odliczenia w stosunku do obrotu daj?cego prawo do odliczenia dopuszczalne jest tylko w przypadku gdy inne przyporz?dkowanie z ekonomicznego punktu widzenia nie jest mo?liwe”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

7 W latach 2003–2004 BLC zleci?a wybudowanie budynku, w którym mie?ci?y si? lokale zarówno mieszkalne, jak i handlowe. Po zako?czeniu budowy BLC odda?a budynek w najem, przy czym najem ten cz???ciowo by? zwolniony z podatku VAT, a cz???ciowo podlega? temu podatkowi. W deklaracji podatku VAT za rok 2004 BLC dokona?a cz???ciowego odliczenia podatku naliczonego w zwi?zku z tym budynkiem. W tym celu BLC obliczy?a kwot? podatku VAT podlegaj?c? odliczeniu przy zastosowaniu cz???ci proporcjonalnej ustalonej na podstawie stosunku istniej?cego pomi?dzy wielko?ci? obrotu dotycz?cego najmu lokali handlowych a wielko?ci? obrotu wynikaj?cego z pozosta?ych transakcji najmu (metoda zwana dalej „metod? opart? na wielko?ci obrotu”).

8 W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej Finanzamt stwierdzi?, ?e zgodnie z § 15 ust. 4 UStG kwot? podatku VAT podlegaj?c? odliczeniu z tytu?u podatku naliczonego nale?a?o ustali? na podstawie stosunku istniej?cego pomi?dzy powierzchni? lokali handlowych a powierzchni? lokali mieszkalnych. W omawianym przypadku dokonany o oparciu o t? metod? podzia? skutkowa? obni?eniem kwoty podatku VAT podlegaj?cej odliczeniu. W konsekwencji Finanzamt wyda? w stosunku do BLC decyzj? okre?laj?c? wysoko?? zobowi?zania podatkowego.

9 BLC zaskar?y?a wspomnian? decyzj? do Finanzgericht (s?du finansowego). S?d ten uwzgl?dni? ow? skarg?, stwierdzaj?c, ?e § 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG jest sprzeczny z prawem Unii. Artyku? 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby

państwo członekowskie mogło zasadniczo przyjąć inne kryterium podziału niż metoda oparta na wielkości obrotu.

10 Finanzamt wystąpił przeciwko wyrokowi Finanzgericht ze skargi rewizyjnej do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego). Bundesfinanzhof uważa, że wyjaśnienia wymaga kwestia, czy jedna z możliwości przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, a konkretnie możliwość wskazana w art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) tej dyrektywy, uprawnia państwa członkowskie do ograniczenia podziału wynikającego z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu w ten sposób, że metoda ta może zostać zastosowana tylko w przypadku, gdy inne przyporządkowanie z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe.

11 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że upoważnia on państwa członkowskie do wprowadzenia dla podziału należnego podatku VAT naliczonego od wzniesienia budynku o mieszanym użyciu innej metody podziału niż podział [wynikający z metody opartej na] wielkości obrotu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

12 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy interpretacji art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że przepis ten uprawnia państwa członkowskie do przyjęcia jako kryterium podziału do celów ustalenia proporcjonalnej części odliczenia podatku VAT naliczonego w związku ze wzniesieniem budynku o mieszanym użyciu innego kryterium niż kryterium oparte na wielkości obrotu, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy.

13 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przypomnieć, że art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy ustanawia system znajdujący zastosowanie do prawa do odliczenia podatku VAT, jeżeli podatek ten dotyczy towarów lub usług wykorzystywanych przez podatnika na potrzeby „transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak te transakcje, dla których podatek nie podlega odliczeniu”. W takim przypadku, zgodnie z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, odliczenie jest dopuszczalne tylko w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty czynności podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie C-488/07 Royal Bank of Scotland, Zb.Orz. s. I-10409, pkt 17).

14 Na mocy art. 17 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy wysokość odliczenia jest obliczana według części proporcjonalnej ustalonej zgodnie z art. 19 tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 18).

15 Niemniej, jak wynika z pkt 19 ww. wyroku w sprawie Royal Bank of Scotland, art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, który rozpoczyna się do słowa „jednakże”, dopuszcza odstępstwo od zasady wskazanej w akapitach pierwszym i drugim wspomnianego art. 17 ust. 5, jako że uprawnia państwa członkowskie do przyjęcia jednej z pozostałych metod ustalania wysokości odliczenia wymienionych w akapicie trzecim tego przepisu, to znaczy określenia proporcjonalnej części odrębnej dla każdego obszaru działalności lub odliczenia według wykorzystania wszystkich lub części towarów i usług na potrzeby konkretnej działalności, lub też do wykluczenia prawa do odliczenia pod pewnymi warunkami.

16 Ponieważ art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy trzeba w związku z tym uznać za przepis, który wprowadza odstępstwo od przepisów z akapitów pierwszego i drugiego wspomnianego art. 17 ust. 5, państwa członkowskie powinny wykonywać kompetencje

powierzone im w tym przepisie z zachowaniem skuteczności (effet utile) art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy i z poszanowaniem zasad leżących u podstaw wspólnego systemu podatku VAT, w szczególności zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności.

17 Tym samym uprawnienie państwa członkowskiego do stanowienia przepisów takich jak ten, który został opisany przez sąd odsyłający, wprowadzających ogólne odstępstwa od zasad ustanowionych w art. 17 ust. 5 akapity pierwszy i drugi oraz w art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, byłoby z tym dyrektywą niezgodne. Tego rodzaju przepisy stałyby bowiem w sprzeczności z celem szóstej dyrektywy, wskazanym w jej motywie dwunastym, zgodnie z którym ustalanie proporcjonalnej części odliczenia powinno odbywać się we wszystkich państwach członkowskich na podobnych zasadach.

18 Za prawidłowość takiej interpretacji przemawia też cel art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, którego przepisy znajdują zastosowanie w określonych przypadkach, jako że dążą one do tego, aby umożliwić państwom członkowskim, z uwzględnieniem cech charakterystycznych właściwych dla każdego rodzaju działalności podatnika, osiągnięcie jak najdokładniejszych wyników obliczania proporcjonalnej części odliczenia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 24).

19 Wynika stąd, że art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie, przestrzegając zasad leżących u podstaw wspólnego systemu podatku VAT, preferowało w przypadku danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku mieszanego użytku, stosowanie jednej z metod ustalania proporcjonalnej części odliczenia, które zostały wskazane w akapicie trzecim tego przepisu.

20 Co się tyczy zasad ustalania proporcjonalnej części odliczenia, które mają zastosowanie w tego rodzaju sytuacjach, należy wyjaśnić, że z wyjątkiem zasad obowiązujących przy stosowaniu art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) szóstej dyrektywy, który wyraża odсылkę do zasady obliczania, o której mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, zasady przewidziane w jej art. 19 ust. 1 nie znajdują zastosowania, jeżeli dany przypadek objęty jest jednym z innych szczególnych systemów przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 21).

21 Otóż z brzmienia art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że ten ostatni przepis odnosi się tylko do proporcjonalnej części odliczenia, o której mowa w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej dyrektywy, i tym samym wprowadza szczególów zasady ustalania dotyczącej jedynie tej proporcjonalnej części, o której mowa w pierwszym z tych dwóch przepisów (ww. wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 22), a co za tym idzie, dotyczącej również odliczenia dokonywanego na podstawie art. 17 ust. 5 akapit trzeci lit. d) tej dyrektywy.

22 Tymczasem wobec braku wskazówek w szóstej dyrektywie to do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla ustalania proporcjonalnej części odliczenia naliczonego podatku VAT, z poszanowaniem prawa Unii oraz zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu podatku VAT. Państwa członkowskie są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z uwzględnieniem celu i struktury tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 *Securenta*, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 34, 35).

23 W omawianym przypadku trzeba stwierdzić, że mając na uwadze, po pierwsze, cel art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, którym, jak przypomniano w pkt 18 niniejszego wyroku, jest umożliwienie państwom członkowskim uzyskiwania jak najdokładniejszych wyników ustalania proporcjonalnej części odliczenia, po drugie, systematykę art. 17 ust. 5 tej dyrektywy, a po trzecie, zasadę neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, której art. 17 ust. 5 akapit trzeci jest przejawem, państwa członkowskie powinny w ramach wykonywania

kompetencji przyznanych im w tym przepisie do tego, aby ustalanie proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT podlegającej odliczeniu było jak najdokładniejsze (zob. analogicznie, w odniesieniu do ustalania proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego, ww. wyrok w sprawie *Securenta*, pkt 37).

24 W związku z tym szósta dyrektywa nie stoi na przeszkodzie temu, aby w ramach wykonywania wspomnianych kompetencji państwa członkowskie stosowały w przypadku danej transakcji metodę lub kryterium inne niż metoda oparta na wielkości obrotu, w szczególności sporną w postępowaniu głównym metodę uwzględniającą powierzchnię, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje, iż ustalenie podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT będzie dokładniejsze niż wynikające z zastosowania metody opartej na wielkości obrotu.

25 W postępowaniu głównym to do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy owe warunki zostały spełnione.

26 W konsekwencji na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że uprawnia on państwa członkowskie do stosowania w pierwszej kolejności jako kryterium podziału do celów obliczenia podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku VAT dla danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o mieszanym użyciu, kryterium innego niż kryterium oparte na wielkości obrotu, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczony proporcjonalnej części odliczenia.

W przedmiocie kosztów

27 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci 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 uprawnia on państwa członkowskie do stosowania w pierwszej kolejności jako kryterium podziału do celów obliczenia podlegającej odliczeniu proporcjonalnej części naliczonego podatku od wartości dodanej dla danej transakcji, takiej jak wzniesienie budynku o mieszanym użyciu, kryterium innego niż kryterium oparte na wielkości obrotu, o którym mowa w art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, pod warunkiem że przyjęta przez te państwa metoda gwarantuje dokładniejsze ustalenie rzeczony proporcjonalnej części odliczenia.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.