



Zbiór Orzeczeń

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. Ilešič, 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, działającą 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.,

* Język postępowania: niemiecki.

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, dotyczącego 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 też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaki 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 część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:
- jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
 - jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie podatku [VAT]. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a).
- Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej 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 (ustawę o zmianie ustawy podatkowej) (BGBl. 2003 I, s. 2645, zwanej dalej „UStG”) stanowi:
- „Jeżeli przedsiębiorca korzysta z towarów dostarczonych, przywiezionych lub nabytych wewnątrz Wspólnoty lub z usług świadczonych na rzecz jego przedsiębiorstwa wewnątrz Wspólnoty tylko częściowo dla potrzeb transakcji, dla których podatek podlega odliczeniu, część podatku naliczonego ekonomicznie związana z tymi transakcjami nie podlega odliczeniu. Przedsiębiorca może dokonać stosownego oszacowania kwot niepodlegających odliczeniu. Ustalenie części podatku niepodlegającej odliczeniu na podstawie procentu obrotu niedającego prawa do odliczenia w stosunku do obrotu dającego prawo do odliczenia dopuszczalne jest tylko w przypadku gdy inne przyporządkowanie z ekonomicznego punktu widzenia nie jest możliwe”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 7 W latach 2003–2004 BLC zleciła wybudowanie budynku, w którym mieściły się lokale zarówno mieszkalne, jak i handlowe. Po zakończeniu budowy BLC oddała budynek w najem, przy czym najem ten częściowo był zwolniony z podatku VAT, a częściowo podlegał temu podatkowi. W deklaracji podatku VAT za rok 2004 BLC dokonała częściowego odliczenia podatku naliczonego w związku z tym budynkiem. W tym celu BLC obliczyła kwotę podatku VAT podlegającą odliczeniu przy zastosowaniu części proporcjonalnej ustalonej na podstawie stosunku istniejącego pomiędzy wielkością obrotu dotyczącego najmu lokali handlowych a wielkością obrotu wynikającego z pozostałych transakcji najmu (metoda zwana dalej „metodą opartą na wielkości obrotu”).
- 8 W wyniku przeprowadzonej kontroli podatkowej Finanzamt stwierdził, że zgodnie z § 15 ust. 4 UStG kwotę podatku VAT podlegającą odliczeniu z tytułu podatku naliczonego należało ustalić na podstawie stosunku istniejącego pomiędzy powierzchnią lokali handlowych a powierzchnią lokali mieszkalnych. W omawianym przypadku dokonany o oparciu o tę metodę podział skutkował obniżeniem kwoty podatku VAT podlegającej odliczeniu. W konsekwencji Finanzamt wydał w stosunku do BLC decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

- 9 BLC zaskarżyła wspomnianą decyzję do Finanzgericht (sądu finansowego). Sąd ten uwzględnił ową skargę, stwierdzając, że § 15 ust. 4 zdanie trzecie UStG jest sprzeczny z prawem Unii. Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci lit. c) szóstej dyrektywy stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie mogło zasadniczo przyjąć inne kryterium podziału niż metoda oparta na wielkości obrotu.
- 10 Finanzamt wystąpił przeciwko wyrokowi Finanzgericht ze skargą rewizyjną 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 użytku 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 użytku 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 też transakcji, 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 tą 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 prawidłowością 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 wyraźnie odsyła 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 szczegółową zasadę ustalania dotyczącą 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, dotyczącą 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 *Securita*, 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 dołożyć starań, 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 użytku, 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 rzeczonyj 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 użytku, 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 rzeczonyj proporcjonalnej części odliczenia.

Podpisy