Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 29 marca 2012 r.*

Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 13 część B lit. b) — Prawo do odliczenia — Dobro inwestycyjne należące do podatnika będącego osobą prawną i oddane do dyspozycji pracowników podatnika na ich potrzeby prywatne

W sprawie C-436/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 8 września 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 września 2010 r., w postępowaniu:

État belge

przeciwko

BLM SA,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalna: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 grudnia 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu BLM SA przez O. D'Aouta, avocat,

— w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchię, C. Soulay oraz B. Stromsky'ego, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: francuski.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 2 akapit pierwszy oraz art. 13 część B lit. b) 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), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy państwem belgijskim a spółką BLM SA (zwaną dalej „spółką BLM"), będącą spółką prawa belgijskiego, który to spór dotyczy odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") naliczonego i pobranego, dotyczącego nieruchomości wykorzystywanej częściowo na potrzeby prywatne pracowników tej spółki.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motywy piąty i szósty szóstej dyrektywy stanowią:

„określenie terminu »podatnik« musi być dokładnie sprecyzowane, aby uzyskać lepszą [pełniejszą] neutralność podatku i umożliwić państwom członkowskim rozciągnięcie go na osoby, które okazjonalnie dokonują określonych transakcji;

termin »transakcja podlegająca opodatkowaniu« był powodem trudności, zwłaszcza jeśli chodzi o transakcje uznawane za transakcje podlegające opodatkowaniu; dlatego pojęcia te muszą zostać dokładniej sprecyzowane".

4 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze]".

5 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności".

6 Artykuł 6 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za świadczenie usług za wynagrodzeniem [odpłatnie] uznaje się:

a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika [korzystanie ze składników majątkowych przedsiębiorstwa do prywatnych celów podatnika] lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [działalnością przedsiębiorstwa], w przypadku kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu [w przypadku kiedy z takim składnikiem majątkowym wiąże się prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku VAT];

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników [do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników], lub bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [z działalnością przedsiębiorstwa].

Państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisu niniejszego ustępu, pod warunkiem, że takie odstąpienie nie będzie prowadzić do zakłócenia konkurencji".

7 Zgodnie z art. 13 część B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z podatku „najem lub dzierżawę nieruchomości […]".

8 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f wskazanej dyrektywy stanowi, co następuje:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które mają być mu dostarczone przez innego podatnika".

Prawo krajowe

9 Artykuł 19 § 1 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku VAT, zwanego dalej „code de la TVA") stanowi:

„Zrównuje się z odpłatnym świadczeniem usług wykorzystywanie rzeczy należącej do przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników albo bardziej ogólnie, do celów odmiennych niż cele działalności gospodarczej podatnika w sytuacji, gdy z rzeczą tą związane jest prawo do całkowitego lub częściowego odliczenia podatku".

10 Zgodnie z art. 44 § 3 pkt 2 code de la TVA z podatku VAT zwolnione są w szczególności „dzierżawa, najem i przekazanie najmu rzeczy z natury nieruchomych, podobnie jak wykorzystywanie takich rzeczy w okolicznościach określonych w art. 19 § 1 […]".

11 W postanowieniu odsyłającym cour d'appel de Mons (sąd apelacyjny w Mons) przywołał circulaire administrative n° E.T.108691, du 31 janvier 2005 (okólnik administracyjny nr E.T.108691 z dnia 31 stycznia 2005 r.), który został wydany w następstwie wyroku Trybunału z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, i wyciągnął konsekwencje praktyczne z tego wyroku dla przepisów krajowych. Zdaniem sądu krajowego okólnik ten ogranicza stosowanie ww. wyroku w sprawie Seeling jedynie do podatników będących osobami fizycznymi. Co się tyczy podatników będących osobami prawnymi, którzy oddają do dyspozycji członka zarządu lub wspólnika nieruchomość należącą w całości do majątku przedsiębiorstwa, wskazany okólnik precyzuje, że tego rodzaju wykorzystywanie stanowi najem nieruchomości, który jako taki jest zwolniony z podatku VAT.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

12 Spółka BLM utworzona w kwietniu 2003 r. przez Bertranda i Bernarda Losfeldów ma jako swój cel statutowy między innymi świadczenie doradztwa finansowego, technicznego, handlowego lub administracyjnego w szerokim znaczeniu, jak również pomoc i świadczenie usług bezpośrednio lub pośrednio w zakresie administracyjnym lub finansowym przy sprzedaży, produkcji i zarządzaniu w ogólności. Spółka BLM jest podatnikiem podatku VAT w zakresie swojej działalności.

13 W grudniu 2003 r. spółka BLM otrzymała w formie aportu pochodzącego od Bertranda Losfelda i jego małżonki prawo rzeczowe użytkowania przez okres 20 lat nieruchomości, którą wnoszący aport uprzednio wybudowali, występując dla potrzeb tej budowy jako podatnicy podatku VAT. Bertrand Losfeld i jego małżonka mają miejsce zamieszkania w tej nieruchomości wraz ze swoimi dziećmi od lipca 2002 r. Spółka BLM dysponuje w tej nieruchomości biurem oraz pomieszczeniem archiwalnym.

14 Aport ten pociągnął za sobą zapłatę podatku VAT, który został odliczony przez spółkę BLM w jej zeznaniu podatkowym za czwarty kwartał 2003 r.; odliczenie opiewało na kwotę 42 420,61 EUR.

15 Spółka BLM, w której Bertrand Losfeld pełni funkcję prezesa zarządu, nie wymaga od tego ostatniego zapłaty czynszu za wyłączne korzystanie z części omawianej nieruchomości. Niemniej jednak podlega on podatkowi od osób fizycznych z tytułu korzyści w naturze, obliczanego ryczałtowo na podstawie zajmowania nieruchomości dla potrzeb prywatnych w wysokości 75%.

16 W następstwie kontroli przeprowadzonej w siedzibie przedsiębiorstwa przez administration fiscale de Tournai (urząd skarbowy w Tournai) urząd ten zakwestionował możliwość odliczenia części podatku VAT zapłaconego przez spółkę BLM przy okazji aportu, to jest kwotę 31 683,96 EUR. Urząd ten uznał bowiem, że ma do czynienia z wykorzystaniem nieruchomości na cele niezwiązane z działalnością gospodarczą. Tymczasem wykorzystywanie nieruchomości do celów prywatnych jest czynnością zwolnioną z podatku VAT. W konsekwencji podatnik nie może odliczyć podatku VAT, który obciążał, jako podatek naliczony, wybudowanie części nieruchomości oddanej do dyspozycji prezesa zarządu spółki BLM.

17 Administration fiscale de Tournai uznała, że podatek VAT odnoszący się do kosztów budowy lokali dla potrzeb prowadzenia działalności gospodarczej, to jest biura i pomieszczenia archiwalnego, podlegał odliczeniu w 100%, podczas gdy podatek VAT odnoszący się do prac wykonanych w pomieszczeniach określanych jako „mieszane" podlegał odliczeniu w 25,31%, zaś pozostałą część nieruchomości uznać należy za całkowicie prywatną. Wobec powyższego decyzją z dnia 1 marca 2005 r. administration fiscale de Tournai zażądała od spółki BLM zapłaty kwoty 31 683,96 EUR z tytułu nieuczciwego odliczenia podatku VAT, jak również nałożył na nią karę grzywny i naliczyła odsetki za opóźnienie.

18 Spółka BLM złożyła skargę na tę decyzję do tribunal de première instance de Mons (sądu rejonowego w Mons). Administration fiscale de Tournai, w swoich wnioskach przedstawionych przed tym sądem, tytułem pomocniczym złożyła żądanie w formie skargi wzajemnej, w ramach którego wystąpiła o ustalenie za każdy rok, jaki upłynął, podstawy opodatkowania wykorzystywania omawianej nieruchomości dla celów prywatnych na 1/15 ceny tej rzeczy. Sąd ten wyrokiem z dnia 8 sierpnia 2006 r. orzekł między innymi, że roczna podstawa bezpłatnego oddania do dyspozycji nieruchomości przez spółkę BLM powinna zostać określona na 1/20 ceny zapłaconej za nabycie prawa użytkowania nieruchomości w odniesieniu do części zajmowanej dla celów prywatnych.

19 Uznając wyrok za niesłuszny, administration fiscale de Tournai złożyła apelację od tego wyroku do cour d'appel de Mons (sądu apelacyjnego w Mons). Na poparcie swej apelacji organ ten podniósł, że oddanie do dyspozycji takie jak w sprawie przed sądem krajowym należy uznać za najem pod tytułem odpłatnym, zwolniony z podatku VAT. Co się tyczy czynności niepodlegającej opodatkowaniu, podatnik nie może zatem odliczyć podatku, jaki obciążał wybudowanie części nieruchomości oddanej do dyspozycji. Organ ten powołał się w tym względzie na okoliczność, iż ww. wyrok w sprawie Seeling ma zastosowanie jedynie do podatnika będącego osobą fizyczną, ponieważ tego rodzaju osoba nie może jednocześnie być właścicielem i najemcą tej samej nieruchomości.

20 Przed sądem odsyłającym spółka BLM podniosła, że rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Seeling może zostać przeniesione na grunt stanu faktycznego sprawy przed tym sądem.

21 W tych okolicznościach cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy […] należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym traktującym jak świadczenie usług – zwolnione z podatku jako dzierżawa lub najem nieruchomości w rozumieniu wspomnianego art. 13 część B lit. b) – wykorzystywanie do celów prywatnych przez członka kierownictwa i jego rodzinę części budynku wybudowanego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości przez *podatnika będącego osobą prawną*, jeżeli z takim dobrem inwestycyjnym wiąże się powstanie prawa do odliczenia naliczonego podatku?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 Za pomocą swego pytania sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które w sytuacji gdy nie zostały spełnione przesłanki dzierżawy lub najmu nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b), traktują jako świadczenie usług zwolnione z podatku VAT na podstawie tego ostatniego przepisu wykorzystywanie, dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną, części budynku przez tego podatnika wzniesionego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości, w wypadku gdy z nieruchomością tą wiąże się prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

23 W tym względzie należy przypomnieć, że w ww. wyroku w sprawie Seeling Trybunał orzekł, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które traktują jako zwolnione z opodatkowania świadczenie usług w postaci dzierżawy lub najmu nieruchomości w rozumieniu wskazanego art. 13 część B lit. b) wykorzystywanie dla potrzeb prywatnych podatnika części budynku przekazanego w całości na rzecz prowadzonego przezeń przedsiębiorstwa.

24 Z pewnością w stanie faktycznym, na tle którego zapadł ww. wyrok w sprawie Seeling, podatnik był osobą fizyczną i występowała tożsamość osobista pomiędzy tym podatnikiem a osobą wykorzystującą dla potrzeb prywatnych rzecz przekazaną na rzecz przedsiębiorstwa. Niemniej jednak wbrew temu, co twierdzi rząd belgijski w swych uwagach przedstawionych Trybunałowi, nie można z tej okoliczności wyciągać wniosku, jakoby wykładnia art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy przyjęta przez Trybunał w wymienionym wyroku nie mogła mieć zastosowania także w sytuacji, gdy podatnik jest osobą prawną.

25 Po pierwsze bowiem, jak wynika jasno z jego brzmienia, art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) szóstej dyrektywy ma na względzie nie tylko wypadek, gdy podatnik wykorzystuje dla swych potrzeb prywatnych rzecz przekazaną na rzecz przedsiębiorstwa, ale również wypadek, gdy to pracownicy podatnika korzystają z rzeczy w ten sposób. Tymczasem w tym ostatnim przypadku nie występuje tożsamość pomiędzy osobami zainteresowanymi, a okoliczność, że podatnik jest osobą prawną, nie wyklucza, że dana rzecz może być wykorzystywana dla potrzeb prywatnych przez pracowników tegoż podatnika.

26 Ponadto należy stwierdzić, że omawiany przepis, który posługuje się pojęciem „podatnik", nie czyni żadnego rozróżnienia pomiędzy osobami fizycznymi i prawnymi, ograniczając się do określenia, w jaki sposób powinny być traktowane dla celów podatku VAT pewne transakcje gospodarcze, które nie są objęte innymi przepisami szóstej dyrektywy.

27 Ponadto z motywów 5 i 6 szóstej dyrektywy wynika, że pojęcie podatnika powiązane jest z transakcjami dokonywanymi przez podmiot gospodarczy, a nie z formą prawną tego podmiotu. Również zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy należy uważać za podatnika każdego, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą określoną w ust. 2 tego artykułu, niezależnie od miejsca jej prowadzenia, a także bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

28 Po drugie, należy uściślić, że wbrew twierdzeniom rządu belgijskiego, z ww. wyroku w sprawie Seeling nie wynika, by Trybunał oparł swe rozumowanie na rzekomej niemożliwości wyobrażenia sobie najmu nieruchomości, w sytuacji gdy czynność ta dokonana jest przez osobę fizyczną z samą sobą, występującą w podwójnej roli wynajmującego i najemcy.

29 Choć bowiem Trybunał mógł się ograniczyć do orzeczenia, że w stanie faktycznym takim jak ten, na tle którego zapadł ww. wyrok w sprawie Seeling, nie mogłyby z definicji być spełnione przesłanki najmu, zbadał on, czy sytuację tę można zakwalifikować jako najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, i doszedł w tym względzie do wniosku, w pkt 51 tegoż wyroku, że tego rodzaju sytuacja cechuje się zarówno brakiem zapłaty czynszu, brakiem ustaleń co do czasu trwania korzystania, jak również brakiem ustaleń co do prawa do zajmowania lokalu z wyłączeniem innych osób.

30 Wynika stąd, że w braku takich cech charakterystycznych wykorzystywanie dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną części budynku wzniesionego lub posiadanego przez tego podatnika na mocy prawa rzeczowego do nieruchomości nie może zostać uznane za najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

31 Z powyższych względów na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które w sytuacji, w której nie zostały spełnione przesłanki dzierżawy lub najmu nieruchomości w rozumieniu tego art. 13 część B lit. b), traktują jako świadczenie usług zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie tego ostatniego przepisu wykorzystywanie, dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną, części budynku przez tego podatnika wzniesionego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości, w wypadku gdy z nieruchomością tą wiąże się prawo do odliczenia podatku naliczonego.

32 W tym względzie do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w sytuacji takiej jak w stanie faktycznym rozpatrywanym przez ten sąd możliwe jest stwierdzenie występowania najmu nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie 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 (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 część B lit. b) 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, które w sytuacji, w której nie zostały spełnione przesłanki dzierżawy lub najmu nieruchomości w rozumieniu tego art. 13 część B lit. b), traktują jako świadczenie usług zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie tego ostatniego przepisu wykorzystywanie przez tego podatnika, dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną, części budynku wzniesionego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości, w wypadku gdy z nieruchomością tą wiąże się prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy w sytuacji takiej jak w stanie faktycznym rozpatrywanym przez ten sąd możliwe jest stwierdzenie występowania najmu nieruchomości w rozumieniu wspomnianego art. 13 część B lit. b).

Podpisy