OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
L. A. GEELHOEDA
przedstawiona w dniu 25 marca 2004 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy wykładni art. 13 część C szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [2] (dalej zwanej „szóstą dyrektywą"). Cour d'appel (Luksemburg) zwraca się mianowicie z pytaniem, czy zgodne z art. 13 część C szóstej dyrektywy jest uzależnienie prawa do odliczenia, które powstaje przy wykonaniu przewidzianego w tym artykule prawa wyboru opodatkowania, od wcześniejszego uzyskania od administracji podatkowej zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym. Innymi słowy sąd odsyłający oczekuje od Trybunału odpowiedzi, czy swoboda pozostawiona Państwom Członkowskim w zakresie ustalania warunków wykonania prawa wyboru („Państwa Członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalają szczegóły korzystania z niego") doznaje ograniczenia ze strony zasady podatku VAT, która polega na prawie do odliczenia.

1 — Język oryginału: niderlandzki.
2 — Dz.U. L 145, str. 1.

II — Ramy prawne

A — *Ustawodawstwo wspólnotowe*

2. Artykuł 13 część B lit. b) i część C szóstej dyrektywy stanowi:

„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 dzierżawę nieruchomości [...]

[...].

C. Prawo wyboru

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

a) najmu i dzierżawy nieruchomości;

[...].

Państwa Członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalają szczegóły korzystania z niego".

B — *Uregulowania krajowe*

3. Artykuł 1 règlement grand-ducal (luksemburskiego rozporządzania wielkoksiążęcego) z dnia 7 marca 1980 r. ustanawiającego granice i warunki korzystania z prawa wyboru dotyczącego podatku od wartości dodanej od transakcji związanych z nieruchomościami (dalej zwanego „rozporządzeniem wielkoksiążęcym") [3] pozwala podatnikom:

„wybrać opcję stosowania podatku od wartości dodanej do następujących transakcji związanych z nieruchomościami:

[...]

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

4. Artykuł 3 akapit pierwszy rozporządzenia wielkoksiążęcego stanowi:

„Na prawo wyboru można się powołać jedynie w przypadku nieruchomości, która jest użytkowana w całości lub, w przypadku użytkowania mieszanego, w przeważającej części przez [...] najemcę w celach, w związku z którymi odliczenie podatku naliczonego jest dopuszczalne".

3 — *Mémorial* 1980 A, str. 242.

5. Zgodnie z brzmieniem art. 5 rozporządzenia wielkoksiążęcego:

„Kto korzysta z prawa wyboru, powinien złożyć administration de l'enregistrement [organu administracji do spraw rejestracji] w celu jego zatwierdzenia oświadczenie dotyczące tego wyboru.

[...]

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

6. Artykuł 7 akapit drugi rozporządzenia wielkoksiążęcego stanowi:

„W przypadku budowy nieruchomości odliczenie podatku naliczonego może zostać dokonane przez właściciela dopiero od momentu zatwierdzenia oświadczenia o wyborze w zakresie dotyczącym [...] kolejnego najmu [...] nieruchomości. Jednakże organ administracji może zezwolić właścicielowi na dokonanie odliczenia podatku naliczonego w miarę otrzymywania faktur, jeżeli wykazane zostanie, że spełniona została przesłanka przewidziana w art. 3 niniejszego rozporządzenia, a właściciel zostanie zobowiązany do złożenia oświadczenia o wyborze w chwili ukończenia budowy".

III — Co do faktów

7. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (zwana dalej „VOK") odliczyła za lata 1993 i 1994 podatek naliczony od budynku, który oddała począwszy od stycznia 1993 r. w najem, za który wystawiane były faktury VAT.

8. W dniu 29 czerwca 1993 r. VOK złożyła administration de l'enregistrement et des domaines (organowi administracji do spraw rejestracji i mienia nieruchomego, dalej zwanego „organem administracji") oświadczenie o dokonaniu wyboru opodatkowania. Zatwierdzenie nastąpiło w dniu 30 czerwca 1993 r. ze skutkiem od dnia 1 lipca 1993 r., mimo że VOK uważała, że podatek VAT winien podlegać odliczeniu od początku umowy najmu, tj. od dnia 1 stycznia 1993 r.

9. Na podstawie art. 5 rozporządzenia wielkoksiążęcego administracja zakwestionowała jednak odliczenie 50 % naliczonego podatku VAT z tego powodu, że prawo do odliczenia mogło być wykonywane najwcześniej od daty zatwierdzenia.

10. W rezultacie organ administracji wydał decyzje, w których dokonał z urzędu korekt deklaracji podatku VAT.

11. Na skutek odwołania VOK, directeur de l'administration (dyrektora organu administracji) wydał w styczniu 1998 r. decyzję, na podstawie której w lutym tego roku zostały wydane nowe decyzje korygujące. Dyrektor uznał po pierwsze, że dzień 1 stycznia 1993 r. stanowił pierwszy dzień użytkowania budynku.

12. Ponieważ wybór opodatkowania stał się skuteczny dopiero z dniem 1 lipca 1993 r., wynajem budynku nie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT przez połowę roku 1993, zaś naliczony podatek VAT mógł zostać odliczony jedynie do wysokości 50 %, co uzasadniało korektę deklaracji za 1993 r. Po drugie stwierdził on, że dokonanie wyboru skutkować powinno druga korektą w 1994 r., to jest, iż powinna nastąpić korekta na korzyść VOK w wysokości 9/10 podatku VAT, który nie podlegał odliczeniu w 1993 r. Ostatecznie 5 % naliczonego podatku VAT nie podlegało odliczeniu, a więc obciążało VOK.

13. Następnie VOK wniosła w marcu 1998 r. skargę na decyzję dyrektora organu administracji do Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sądu okręgowego miasta Luksemburgu) celem uzyskania stwierdzenia nieważności dokonanej z urzędu przez organ administracji korekty deklaracji za lata 1993 i 1994. W wyroku z dnia 7 listopada 2001 r. sąd ten uwzględnił skargę VOK.

14. Organ administracji i Wielkie Księstwo Luksemburga wniosły od tego wyroku apelację do Cour d'appel (luksemburskiego sądu apelacyjnego).

15. Orzeczeniem z dnia 18 czerwca 2003 r. Cour d'appel postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 część C akapit pierwszy lit. a) 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 pozwala Państwu Członkowskiemu, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu lub dzierżawy nieruchomości, aby uzależniało ono całkowite odliczenie naliczonego podatku VAT od wcześniejszego uzyskania od organu administracji podatkowej zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym?".

16. Zgodnie z art. 20 Statutu Trybunału Sprawiedliwości organ administracji, rząd luksemburski, VOK oraz Komisja przedstawili uwagi na piśmie.

IV — Ocena

17. Czy Państwo Członkowskie, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom przewidzianego w art. 13 część C szóstej dyrektywy prawa wyboru opodatkowania najmu lub dzierżawy nieruchomości, może uzależnić opodatkowanie tych transakcji od wcześniejszego otrzymania od organu administracji podatkowej zatwierdzenia?

18. Odpowiedź na to pytanie zależy w istocie od wykładni art. 13 część C akapit drugi szóstej dyrektywy. Czy w ramach przyznanego Państwom Członkowskim uprawnienia do ograniczenia zakresu prawa wyboru i określenia sposobów korzystania z niego mogą one ograniczyć fakultatywne zastosowanie podatku VAT do transakcji dokonanych po uzyskaniu zatwierdzenia?

19. VOK i Komisja z jednej strony oraz organ administracji i rząd luksemburski z drugiej strony zajęły stanowiska, które wydają się na pierwszy rzut oka diametralnie różne.

20. Argumenty VOK i Komisji opierają się na orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym zasada bezpośredniego i całkowitego odliczenia naliczonego podatku VAT stanowi jedną z podstawowych zasad systemu rządzącego podatkiem VAT.

21. Odwołują się w tym zakresie w szczególności do wyroków w sprawach Molenheide i in., Schlossstrasse i Breitsohl [4].

22. VOK wywodzi z tego orzecznictwa, że system kontroli i uprzedniego zatwierdzania przewidziany przez rozporządzenie wielkoksiążęce nie jest niezbędny dla celów zwalczania nadużyć i oszustw podatkowych, albowiem kontrola a posteriori mogłaby być równie, a nawet bardziej skuteczna niż taka właśnie kontrola a priori. Jej zdaniem wynika z tego, że procedura ta jest sprzeczna z zasadą proporcjonalności, tak jak została ona określona w szczególności w pkt 45 i 46 wyżej wymienionego wyroku w sprawie Molenheide i in.

23. VOK ocenia w szczególności, że art. 13 część C szóstej dyrektywy nie pozwala Państwom Członkowskim na wprowadzenie takiego systemu zatwierdzania, jaki jest rozpatrywany w sprawie przed sądem krajowym.

24. Twierdzi ona, że wprawdzie na podstawie wyżej wymienionego art. 13 część C Państwa Członkowskie są uprawnione do

4 — Wyrok z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, Rec. str. I-7281, pkt 47, oraz wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98, Rec. str. I-4279, pkt 36, i w sprawie C 400/98, Rec. str. I-4321, pkt 34.

określenia przesłanek prawa wyboru w zakresie najmu, lecz z chwilą gdy przesłanki te są spełnione, jak to ma miejsce w niniejszym przypadku, mają zastosowanie zasady ogólne dotyczące podatku VAT, takie jak zasada dotycząca odliczania podatku naliczonego czy też zasada proporcjonalności.

25. VOK jest zatem zdania, że art. 13 część C akapit pierwszy lit. a) nie pozwala Państwom Członkowskim, które skorzystały z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości, na uzależnianie całkowitego odliczenia naliczonego podatku VAT od wcześniejszego uzyskania od organu administracji podatkowej zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym.

26. Komisja dochodzi do takiego samego wniosku co VOK. Utrzymuje ona w szczególności, że uprawnienie, o którym mowa w art. 13 część C szóstej dyrektywy, nie ma charakteru absolutnego, lecz winno być zgodne z literą i ratio legis szóstej dyrektywy. Komisja odwołuje się w tym zakresie do wyroków w sprawach Becker i Armbrecht [5].

27. Wywodzi ona stąd, że uprzednie zatwierdzenie, które pozwala władzom krajowym na sprawdzenie, czy spełnione zostały ustalone przez państwo przesłanki wykonania prawa wyboru, wydaje się na pierwszy rzut oka zasadne i nie narusza żadnej z zasad szóstej dyrektywy.

28. Natomiast zasada, zgodnie z którą w przypadku, gdy organ administracji stwierdzi, iż prawo wyboru może być zgodnie z prawem wykonane, początek działalności podlegającej opodatkowaniu nie może jednak odpowiadać rzeczywistemu początkowi działalności, wydaje się w oczywisty sposób przepisem nieproporcjonalnym. W przypadku bowiem kiedy — jak ma to miejsce w niniejszej sprawie — oświadczenie jest składane organowi administracji po dacie rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu, brak retroaktywnego skutku zatwierdzenia skutkuje częściowym pozbawieniem podatnika jego prawa do odliczenia.

29. Odmowa zastosowania zwykłego systemu opodatkowania od chwili rzeczywistego rozpoczęcia działalności podlegającej opodatkowaniu poprzez nieprzyznanie zatwierdzeniu skutku retroaktywnego stanowi środek pozbawiony jakiegokolwiek uzasadnienia. Stwarza on sytuację, w której podatek naliczony nadal obciąża podatnika, czego należało uniknąć.

30. Ów brak retroaktywności tym bardziej nie znajduje żadnego uzasadnienia, albowiem gdyby Państwo Członkowskie wprowadziło retroaktywność, nadal byłyby możliwe zarówno kontrole Państwa Członkowskiego poprzez zatwierdzenie, jak i ewentualna sanacja na podstawie art. 20 szóstej dyrektywy w przypadku odmowy zatwierdzenia lub zmiany warunków wyboru.

5 — Wyroki z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81, Rec. str. 53, pkt 38, oraz z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92, Rec. str. I-2775.

31. Organ administracji i rząd luksemburski utrzymują, że procedura zatwierdzenia, jaka jest przewidziana w rozporządzeniu wielkoksiążęcym, jest zgodna z art. 13 część C szóstej dyrektywy. Przepis ten pozostawiając im znaczny zakres swobody daje Państwom Członkowskim prawo do przyznania ich podatnikom prawa wyboru opodatkowania i ustanowienia pewnych sposobów korzystania z tego uprawnienia.

32. Na potwierdzenie swojej tezy odwołują się oni do wyżej wymienionego wyroku w sprawie Becker oraz wyroku w sprawie Belgocodex [6].

33. Procedura zatwierdzenia stanowi według nich sposób korzystania z uprawnienia, który nie wykracza poza to, na co zezwala art. 13 część C szóstej dyrektywy. Pozwala ona organom administracji na weryfikację, czy wynajmujący podatnik, który wybiera opodatkowanie podatkiem VAT, spełnia przesłanki, czyli w niniejszym przypadku, czy najemca jest sam podatnikiem, który może odliczyć naliczony podatek VAT.

34. System luksemburski nie narusza podstawowych zasad rządzących podatkiem VAT, takich jak zasada dotycząca odliczania podatku naliczonego, ponieważ podatnik ma możliwość wcześniejszego złożenia oświadczenia o wyborze oraz otrzymania w takim przypadku zatwierdzenia w czasie pozwalającym mu na całkowite i bezpośrednie odliczenie naliczonego podatku VAT. Jedynie w przypadku gdy oświadczenie jest złożone po rozpoczęciu najmu nieruchomości — co w sprawie przed sądem krajowym oznaczało sześć miesięcy później — wynajmujący nie może w całości i bezpośrednio odliczyć naliczonego podatku VAT. Powinien on zaczekać do chwili otrzymania zatwierdzenia ze strony organu administracji, a dopiero po tym może się on domagać sanacji swej sytuacji.

35. Wynika z tego, że ograniczenia możliwości bezpośredniego i całkowitego odliczenia naliczonego podatku VAT są tylko pośrednią konsekwencją prawa wyboru, jakie jest przewidziane w art. 13 część C szóstej dyrektywy, oraz sposobów jego wykonania. Procedura zatwierdzenia ustanowiona w Wielkim Księstwie Luksemburga nie ma ani za cel, ani za skutek podważania prawa do odliczenia podatku VAT przewidzianego przez szóstą dyrektywę.

36. Organ administracji i rząd luksemburski twierdzą, że procedura ta uzasadniona jest tym, że dla wynajmującego jest istotne, by wiedzieć najszybciej jak to możliwe, że może dokonać całkowitego odliczenia naliczonego podatku VAT. Umożliwia mu to uniknięcie a posteriori kłopotów finansowych. Procedura ta służy również zapewnieniu dokładnego poboru podatku i uniknięciu oszustw i nadużyć.

6 — Wyrok z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C 381/97, Rec. str. I-8153, pkt 17.

37. Z akt sprawy wynika, że rząd luksemburski chciał skorzystać z uprawnienia przewidzianego w art. 13 część C szóstej dyrektywy, to znaczy zrezygnować ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część B tej dyrektywy w stosunku do dzierżawy i najmu nieruchomości.

38. Zgodnie z treścią rozporządzenia wielkoksiążęcego rząd luksemburski poddał przysługujące podatnikom prawo wyboru pewnym ograniczeniom i uzależnił je od spełnienia pewnych warunków.

39. Artykuł 3 tego rozporządzenia ustanawia główne ograniczenie uprawnienia do dokonania wyboru opodatkowania: z prawa wyboru można skorzystać jedynie w odniesieniu do nieruchomości, która jest w całości lub — w przypadku korzystania mieszanego — w przeważającej części używana przez najemcę do wykonywania działalności, która pozwala mu na odliczenie naliczonego podatku.

40. Istnieje nierozerwalny związek między przesłankami ograniczającymi z art. 7 a procedurą uprzedniego zatwierdzenia przewidzianą w art. 5 rozporządzenia wielkoksiążęcego w tym sensie, że organy administracji luksemburskiej powinny być w stanie zweryfikować wcześniej, czy transakcje gospodarcze w odniesieniu do których wnosi się o stosowanie podatku VAT, spełniają przesłanki zdefiniowane w art. 7 tego rozporządzenia.

41. W uwagach na piśmie zarówno organ administracji, jak i rząd luksemburski uwypuklili tę zależność między ograniczeniem prawa wyboru a koniecznością zweryfikowania, czy przesłanki wykonania prawa wyboru zostały spełnione.

42. Wywiedli oni z tego, że procedura zatwierdzenia, stanowiąc logiczną konsekwencję kompetencji Państw Członkowskich do ograniczenia zakresu prawa wyboru, nie jest jako taka nieproporcjonalna.

43. Wniosek ten wydaje mi się całkowicie słuszny w kontekście systemu wynikającego z art. 13 części B i C szóstej dyrektywy, w którym przewidziane w art. 13 część C uprawnienie do przyznania prawa wyboru stanowi wyjątek od szerszych wyjątków z art. 13 część B.

44. Różnice zdań między władzami luksemburskimi a VOK i Komisją koncentrują się zwłaszcza wokół art. 5 ostatni akapit rozporządzenia wielkoksiążęcego z dnia 7 marca 1980 r. Stosowanie tego przepisu mogło skutkować częściowym pozbawieniem podatnika jego prawa do odliczenia przewidzianego w art. 17 szóstej dyrektywy. Konsekwencja taka może wystąpić zwłaszcza w przypadku gdy — jak w niniejszej sprawie

— oświadczenie o wyborze przesłane jest organowi administracji po dacie rozpoczęcia transakcji opodatkowanej.

45. Odwołując się do licznych przykładów z orzecznictwa Trybunału, Komisja i VOK podkreśliły znaczenie prawa do odliczenia jako jednej z zasad systemu rządzącego podatkiem VAT, którym Państwa Członkowskie mogą uchybiać jedynie w przypadkach wyższej konieczności. W niniejszym przypadku nie ma miejsca stan wyższej konieczności. Wynika z tego ich zdaniem, że klauzula nieretroaktywności z art. 5 ostatni akapit rozporządzenia wielkoksiążęcego powinna zostać potraktowana jako nieproporcjonalne naruszenie zasady przysługiwania prawa do odliczenia i uznana za niezgodną z prawem wspólnotowym.

46. Mimo że podzielam rozważania Komisji dotyczące znaczenia kluczowego dla systemu rządzącego podatkiem VAT prawa do odliczenia, to jednak nie mogę zgodzić się z wnioskiem wyciągniętym z niego przez Komisję w niniejszej sprawie.

47. Trybunał potwierdził już po wielokroć[7], że Państwa Członkowskie posiadają szeroki zakres swobody w ramach przepisu art. 13 część C.

48. Co do zasady Państwa Członkowskie są uprawnione do ograniczania rationae materiae et temporis przysługującego podatnikom prawa wyboru, jak to miało miejsce w niniejszym przypadku. Ograniczenie przedmiotowe przewidziane zostało w art. 7, podczas gdy ograniczenie czasowe uregulowane jest w art. 5 tego rozporządzenia.

49. W aspekcie pewności prawa rozporządzenie wielkoksiążęce wydaje mi się bez zarzutu: podatnicy mogą zasięgnąć wcześniej informacji na temat rodzajów transakcji, w odniesieniu do których zostało dopuszczone prawo wyboru, na temat chwili od której podatek będzie stosowany, i wreszcie formalności, które zgłaszający winien spełnić w tym celu.

50. Zbadane pod kątem zasady odliczenia rozpatrywane w niniejszej sprawie rozporządzenie wydaje mi się również nie do podważenia. Każdy podatnik, który uczyni zadość jasnym wymogom rozporządzenia wielkoksiążęcego i dopełni we właściwym czasie formalności może być pewny możliwości odliczenia naliczonego podatku. W przypadku gdy procedura zatwierdzenia jest przestrzegana, rozporządzenie to w niczym nie narusza zasady odliczenia.

51. Przepis taki jak art. 5 ostatni akapit rozporządzenia wielkoksiążęcego nie służy innemu celowi, jak tylko określeniu chwili, kiedy prawo wyboru — wykonane i za-

7 — Między innymi w wyrokach w sprawie Becker (ww. w przypisie 5, pkt 38) oraz w sprawie Belgocodex (ww. w przypisie 6, pkt 17).

twierdzone — staje się skuteczne. Jak słusznie zauważył rząd luksemburski, przepis ten nie ma ani za cel, ani za skutek naruszania prawa do odliczenia. W przypadku gdy podatnicy dokonują transakcji należących do zakresu stosowania podatku, lecz nie składają we właściwym czasie oświadczenia o wyborze opodatkowania i w konsekwencji nie posiadają zatwierdzenia przewidzianego w przepisach krajowych, stosowanie tego przepisu wywiera wpływ na prawo do odliczenia, ale skutek ten nie może zostać przypisany przepisom krajowym lecz raczej zachowaniu podatników.

52. W tych okolicznościach uregulowanie krajowe, jakie jest rozpatrywanie w niniejszej sprawie, nie uzależnia prawa do odliczenia od uprzedniego zatwierdzenia o charakterze nieretroaktywnym. Ponieważ przestrzeganie procedury zatwierdzenia pozwala zainteresowanym podatnikom na uzyskanie bezpośredniego i całkowitego odliczenia podatku naliczonego, a zatem nie można jej zakwalifikować jako nieproporcjonalnej. Pozostaje ona w granicach tego co niezbędne dla osiągnięcia celu w postaci zapewnienia dokładnego poboru podatku i uniknięcia oszustw lub nadużyć. Ponadto procedura ta odpowiada wymogom zasady pewności prawa.

V — Wnioski

53. Wobec powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pytanie przedłożone przez sąd krajowy udzielił następującej odpowiedzi:

„Artykuł 13 część C akapit pierwszy lit. a) i akapit drugi 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 nie stoją na przeszkodzie temu, aby Państwo Członkowskie, które skorzystało z uprawnienia do przyznania swoim podatnikom prawa wyboru opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości, uzależniło stosowanie podatku od uprzedniego uzyskania od organu administracji podatkowej zatwierdzenia, jeżeli procedura zatwierdzenia ma na celu wyłącznie sprawdzenie, czy spełnione zostały wymagane prawem przesłanki i służy między innymi zapobieganiu oszustwom lub nadużyciom. Taka procedura zatwierdzenia nie stanowi naruszenia prawa do odliczenia, albowiem jej przestrzeganie gwarantuje podatnikowi natychmiastowe i całkowite odliczenie naliczonego podatku".