

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62010CJ0436

WYROK TRYBUNAŹU (piŹta izba)

z dnia 29 marca 2012 r. ( \* )

„Szósta dyrektywa VAT — ArtykuŹ 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) oraz art. 13 cz.?? B lit. b) — Prawo do odliczenia — Dobro inwestycyjne naleŹce do podatnika b?d?cego osob? prawn? i oddane do dyspozycji pracowników podatnika na ich potrzeby prywatne”

W sprawie C-436/10

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 8 wrze?nia 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 13 wrze?nia 2010 r., w post?powaniu:

État belge

przeciwko

BLM SA,

TRYBUNAŹ (piŹta izba),

w sk?adzie: M. Safjan, prezes izby, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, s?dziowie,

rzecznik generalna: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 grudnia 2011 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

—

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

—

w imieniu rz?du belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

—

w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego oraz C. Blaschkego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchi?, C. Soulay oraz B. Stromsky'ego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,  
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 2 akapit pierwszy oraz art. 13 cz. II 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 dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwaney 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 rozciągnąć go na osoby, które okazjonalnie dokonują określonych transakcji;

termin »transakcja podlegająca opodatkowaniu« być powodem trudności, zwłaszcza jeżeli 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] dzia?alno?? gospodarcz? okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci”.

6

Artyku? 6 ust. 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za ?wiadczenie us?ug za wynagrodzeniem [odp?atnie] uznaje si?:

a)

korzystanie z towarów stanowi?cych cz??? aktywów przedsi?biorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika [korzystanie ze sk?adników maj?tkowych przedsi?biorstwa do prywatnych celów podatnika] lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci? [dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa], w przypadku kiedy podatek [VAT] od takich towarów podlega w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu [w przypadku kiedy z takim sk?adnikiem maj?tkowym wi???e si? prawo do ca?kowitego lub cz???ciowego odliczenia podatku VAT];

b)

nieodp?atne ?wiadczenie us?ug przez podatnika na jego w?asny u?ytek lub u?ytek jego pracowników [do prywatnych celów podatnika lub jego pracowników], lub bardziej ogólnie, do celów innych ni? zwi?zane z jego dzia?alno?ci? [z dzia?alno?ci? przedsi?biorstwa].

Pa?stwa cz?onkowskie mog? odst?pi? od stosowania przepisu niniejszego ust?pu, pod warunkiem, ?e takie odst?pienie nie b?dzie prowadzi? do zak?ócenia konkurencji”.

7

Zgodnie z art. 13 cz??? B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z podatku „najem lub dzier?aw? nieruchomo?ci [...]”.

8

Artyku? 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikaj?cym z art. 28f wskazanej dyrektywy stanowi, co nast?puje:

„O ile towary i us?ugi s? cz???ci? transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

a)

nale?ny [podlegaj?cy zap?acie] lub zap?acony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub us?ug, które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

Prawo krajowe

9

Artyku? 19 § 1 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku VAT, zwanego dalej „code de la TVA”) stanowi:

„Zrównuje si? z odp?atnym ?wiadzeniem us?ug wykorzystywanie rzeczy nale??cej do przedsi?biorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników albo bardziej ogólnie, do celów odmiennych ni? cele dzia?alno?ci gospodarczej podatnika w sytuacji, gdy z rzecz? t?

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 nieruchomości, 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 członek zarządu lub wspólnik nieruchomości należący 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 pociągny za sobą zapłatę podatku VAT, który został odliczony przez spółkę BLM w jej zeznaniu podatkowym za czwarty kwartał 2003 r.; odliczenie opiewało na kwotę 42420,61 EUR.

15

Spółka BLM, w której Bertrand Losfeld pełni funkcję prezesa zarządu, nie wymaga od tego ostatniego zapłaty czynszu za wyłączone 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 31683,96 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 obciąża, 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, podlega odliczeniu w 100%, podczas gdy podatek VAT odnoszący się do prac wykonanych w pomieszczeniach określonych jako „mieszane” podlega odliczeniu w 25,31%, za pozostałą część nieruchomości uznaje należąca do niej prywatnie. Wobec powyższego decyzją z dnia 1 marca 2005 r. administration fiscale de Tournai zażądała od spółki BLM zapłaty kwoty 31683,96 EUR z tytułu nieuczciwego odliczenia podatku VAT, jak również nałożenia na nią kar grzywny i naliczenia 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 bezpiecznego 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 niesuszny, 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 należąca za najem pod tytułem odpłatnym, zwolniona z podatku VAT. Co się tyczy czynności niepodlegającej opodatkowaniu, podatnik nie może zatem odliczyć podatku, jaki obciąża wybudowanie części nieruchomości oddanej do dyspozycji. Organ ten powołał się w tym względzie na okoliczności, i w 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 sędem 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 sędem.

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 cz. 1 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 cz. 1 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 cz. 1 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 cz. 1 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 nieruchomości 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 cz. 1 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 cz. 1 B lit. b) wykorzystywanie dla potrzeb prywatnych podatnika części budynku przekazanego w całości na rzecz prowadzonego przez 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 to samo pomiędzy osobami zainteresowanymi, a okoliczności, że podatnik jest osobą prawną, nie wyklucza, że dana rzecz może być wykorzystywana dla potrzeb prywatnych przez pracowników tego podatnika.

26

Ponadto należy stwierdzić, że omawiany przepis, który posuguje 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 te 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 sytuacja ta może być zakwalifikowana jako najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy, i doszedł w tym względzie do wniosku, w pkt 51 tego wyroku, że tego rodzaju sytuacja cechuje się zarówno brakiem zapłaty czynszu, brakiem ustalonego czasu trwania korzystania, jak również brakiem ustalonego prawa do zajmowania lokalu z wyłączeniem innych osób.

30

Wynika stąd, że w braku takich cech charakterystycznych wykorzystywanie dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika budynku osobą prawną cz. II B lit. b) budynku wzniesionego lub posiadanego przez tego podatnika na mocy prawa rzeczowego do nieruchomości nie może zostać uznane za najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. II 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 cz. II 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 cz. III B lit. b), traktuj jako świadczenie usług zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie tego ostatniego przepisu wykorzystywane, dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną, cz. III budynku przez tego podatnika wzniesionego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości, w wypadku gdy z nieruchomości 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 cz. III 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 (pięta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 6 ust. 2 akapit pierwszy lit. a) i art. 13 cz. III 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: ujednoliconą podstawą 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 cz. III B lit. b), traktuj jako świadczenie usług zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie tego ostatniego przepisu wykorzystywane przez tego podatnika, dla potrzeb prywatnych pracowników podatnika będącego osobą prawną, cz. III budynku wzniesionego lub posiadanego na podstawie prawa rzeczowego do nieruchomości, w wypadku gdy z nieruchomości 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 cz. III B lit. b).

Podpisy

( \* ) Język postępowania: francuski.