Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ATHANASIOSA RANTOSA
przedstawiona w dniu 20 maja 2021 r.[1]

Sprawa C-299/20

Icade Promotion SAS, dawniej Icade Promotion Logement SAS
przeciwko
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – System opodatkowania marży – Zakres stosowania – Dostawy budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży – Podatnik, który nie miał prawa do odliczenia przy nabyciu nieruchomości – Odsprzedaż podlegająca VAT – Pojęcie „terenów budowlanych"

I. Wprowadzenie

1. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpisuje się w spór pomiędzy spółką Icade Promotion SAS (zwaną dalej „skarżącą") a francuskim organem podatkowym [a dokładniej ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstwem ds. przedsięwzięć i finansów publicznych)] w przedmiocie zwrotu zapłaconego przez skarżącą podatku od wartości dodanej (VAT) związanego ze sprzedażami terenów budowlanych na rzecz osób fizycznych w latach 2007 i 2008.

2. Wniosek ten dotyczy wykładni art. 392 dyrektywy 2006/112/WE[2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT") wprowadzającego system opodatkowania marży stanowiący odstępstwo od systemu prawa powszechnego, który przewiduje opodatkowanie ceny sprzedaży.

3. Poprzez pytania prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, ma zastosowanie do niektórych transakcji dotyczących terenów, w odniesieniu do których podatnik nie miał prawa do odliczenia przy ich nabyciu, gdy po podziale na działki i po wykonaniu robót w zakresie zagospodarowania dokonał ich odsprzedaży jako terenów budowlanych.

[1] Język oryginału: francuski.

[2] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

4. W niniejszej sprawie pojawia się jeszcze nieomawiana kwestia, która umożliwi Trybunałowi – przy dokonywaniu wykładni kluczowych pojęć z art. 392 dyrektywy VAT – określenie warunków stosowania systemu opodatkowania marży w bardzo szczególnym przypadku.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa VAT

5. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[…]”.

6. Artykuł 12 owej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

b) dostawa terenu budowlanego.

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

3. Do celów ust. 1 lit. b) »teren budowlany« oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie”.

7. Zgodnie z art. 73 rzeczonej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8. Artykuł 135 owej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

k) dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[…]”.

9. Artykuł 137 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[…]

b) dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

c) dostaw terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[…]”.

10. W tytule XIII tej dyrektywy, pod nagłówkiem „Odstępstwa”, w rozdziale 1, zatytułowanym „Odstępstwa mające zastosowanie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych”, znajduje się art. 392, który stanowi:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że w odniesieniu do dostaw budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży przez podatnika, który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu, podstawę opodatkowania stanowi różnica między ceną sprzedaży a ceną nabycia”.

2. Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1042/2013

11. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług [3] (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym") przewidziało wprowadzenie art. 13b do tekstu tego ostatniego rozporządzenia, który to artykuł stanowi:

„Do celów stosowania dyrektywy [VAT] za »nieruchomość« uznaje się:

[…]

b) każdy budynek lub każdą konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść;

[…]".

12. Artykuł 31a rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„1. Usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy [VAT], obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

a) gdy wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług;

b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

[…]

d) budowę stałych struktur na terenie, jak również prace budowlane i rozbiórkowe dotyczące stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych;

[…]".

B. Prawo francuskie

13. Artykuł 257 code général des impôts (powszechnego kodeksu podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają również:

[…]

[3] Dz.U. 2013, L 284, s. 1.

6) Z zastrzeżeniem pkt 7:

a) transakcje dotyczące nieruchomości […], których wyniki należy wliczać do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym z tytułu zysków przemysłowych i handlowych;

[…]

7) Transakcje związane z wytworzeniem lub dostawą nieruchomości.

Transakcje te podlegają opodatkowaniu, nawet jeżeli mają charakter cywilny.

1. Dotyczy to między innymi:

a) sprzedaży […] terenów budowlanych […];

Akapit pierwszy dotyczy w szczególności terenów, w odniesieniu do których w terminie czterech lat od daty wydania decyzji potwierdzającej transakcję nabywca […] uzyskuje pozwolenie na budowę lub pozwolenia na roboty w zakresie zagospodarowania albo rozpoczyna prace konieczne do wzniesienia budynku lub grupy budynków lub do wzniesienia nowych lokali w nadbudowanej części.

Przepisy te nie mają zastosowania do terenów nabytych przez osoby fizyczne w celu wzniesienia budynków, które osoby te przeznaczają do użytku mieszkalnego.

[…]

b) sprzedaży budynków […]”.

14. Artykuł 268 powszechnego kodeksu podatkowego przewiduje:

„W odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 257 pkt 6, podstawą opodatkowania podatkiem od wartości dodanej jest różnica między:

a) z jednej strony, określoną ceną i dodatkowymi kosztami lub wartością rynkową towaru, jeśli jest ona wyższa od ceny powiększonej o koszty;

b) z drugiej strony, […]

– […] kwotami, które zbywca zapłacił z jakiegokolwiek tytułu za nabycie towaru;

[…]”.

15. Artykuł 231 ust. 1 załącznika II do powszechnego kodeksu podatkowego, którego brzmienie zostało przejęte od dnia 1 stycznia 2008 r. przez art. 206 część IV ust. 2 pkt 9 tego załącznika, przewiduje:

„Osoby określone w art. 257 [pkt 6] powszechnego kodeksu podatkowego nie mogą odliczyć podatku, który został naliczony od ceny nabycia lub budowy budynków […]”.

III. Okoliczności faktyczne i postępowanie główne

16. W ramach działalności deweloperskiej skarżąca nabyła nieuzbrojone tereny od osób niebędących podatnikami VAT (osób fizycznych lub jednostek samorządu terytorialnego)[4]. Nabycia te nie podlegały zatem VAT.

17. W pierwszej kolejności, po dokonaniu podziału tych terenów na działki i przeprowadzeniu robót polegających na instalacji szeregu sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji) skarżąca sprzedała uzbrojone w ten sposób działki osobom fizycznym w latach 2007 i 2008 jako tereny budowlane w celu wzniesienia budynków przeznaczonych do użytku mieszkalnego. Skarżąca poddała transakcje zbycia terenów budowlanych zawartych w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. systemowi VAT od marży na podstawie wówczas obowiązujących art. 257 pkt 6 i art. 268 powszechnego kodeksu podatkowego.

18. Następnie skarżąca zwróciła się do organu podatkowego o zwrot tego VAT od marży, zapłaconego w wysokości 2 826 814 EUR za rok 2007 i 2 369 881 EUR za rok 2008. W tym względzie zakwestionowała ona stanowisko organu podatkowego, zgodnie z którym transakcja zbycia takich terenów powinna podlegać systemowi VAT od marży. W interesie skarżącej było bowiem objęcie jej systemem prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży, gdyż zgodnie z obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym uregulowaniem krajowym transakcje zbycia terenów budowlanych osobom fizycznym do celów wzniesienia budynków do użytku mieszkalnego podlegały zwolnieniu z VAT. Natomiast owo uregulowanie zakazywało odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia nieruchomości, których odsprzedaż podlegała VAT nałożonemu na marżę.

19. Ponieważ wniosek ten został oddalony przez organ podatkowy, skarżąca złożyła skargę do tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil, Francja), która została oddalona wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2012 r.

20. Wyrokiem z dnia 18 lipca 2014 r. cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu, Francja) oddalił po raz pierwszy apelację złożoną przez skarżącą.

21. Niemniej w dniu 28 grudnia 2016 r. wyrok ten został częściowo uchylony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja), a sprawę przekazano do ponownego rozpoznania przez cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu), który w drugim wyroku z dnia 19 października 2017 r. oddalił złożoną przez skarżącą apelację jako bezzasadną.

22. Skarżąca wniosła w związku z tym do Conseil d'État (rady stanu) skargę kasacyjną od tego drugiego wyroku.

23. Skarżąca twierdzi, że nabyła tereny niezabudowane, znajdujące się poza zakresem stosowania VAT, w celu ich odsprzedaży bez wzniesienia na nich budynków, a następnie podzieliła nabyte tereny na działki i przeprowadziła roboty polegające na instalacji szeregu sieci obsługujących te działki, przed ich sprzedażą osobom fizycznym jako tereny budowlane w celu wzniesienia budynków przeznaczonych do użytku mieszkalnego.

[4] Data pierwotnego nabycia tych terenów nie pojawia się ani we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ani w uwagach stron postępowania głównego.

24. W celu zakwestionowania zastosowania do dokonanych w ten sposób sprzedaży systemu VAT od marży na podstawie art. 257 pkt 6 w związku z art. 268 powszechnego kodeksu podatkowego skarżąca podnosi, że zastosowanie to nie jest zgodne z art. 392 dyrektywy VAT z dwóch powodów.

25. W pierwszej kolejności zdaniem skarżącej art. 392 owej dyrektywy upoważnia państwa członkowskie do objęcia dostaw terenów budowlanych systemem opodatkowania marży tylko wtedy, gdy podatnik dokonujący takich dostaw zapłacił VAT przy nabyciu terenów, będąc jednocześnie pozbawionym prawa do dokonania odliczenia.

26. Niemniej cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu) orzekł, że brak „prawa do odliczenia" przy nabyciu, o którym mowa w art. 392 dyrektywy VAT, obejmuje jedynie przypadki, w których nabycie nie zostało opodatkowane VAT.

27. W drugiej kolejności, zdaniem skarżącej art. 392 dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do objęcia dostaw terenów budowlanych systemem opodatkowania marży tylko wtedy, gdy podatnik dokonujący takich dostaw ogranicza się do nabycia i odsprzedaży tych terenów w niezmienionym stanie. Tym samym art. 392 owej dyrektywy nie znajduje zastosowania do transakcji sprzedaży terenów budowlanych, które uległy zmianom od chwili ich nabycia.

28. W tym względzie cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu) orzekł, że wskazanie w art. 392 rzeczonej dyrektywy dostaw terenów budowlanych „zakupionych w celu odsprzedaży" nie ma na celu wyłączenia zakupów terenów niezabudowanych, a następnie odsprzedaży jako tereny budowlane, ani tym nie skutkuje.

IV. Pytania prejudycjalne

29. W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 392 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że zastrzega on stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostaw nieruchomości, których nabycie podlegało [VAT], przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, czy też, że pozwala on na zastosowanie tego systemu do transakcji dostawy budynków, których nabycie nie było objęte tym podatkiem, albo dlatego, że nabycie to nie jest objęte zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, że pomimo iż jest ono objęte zakresem jego stosowania, to jednak jest ono z niego zwolnione?

2) Czy art. 392 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostaw terenów budowlanych w następujących dwóch przypadkach:

gdy tereny te, nabyte jako niezabudowane, stały się w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi;

gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów uległ zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji)?".

30. Strony w postępowaniu głównym proponują, aby na pytanie pierwsze udzielić następujących odpowiedzi:

– Skarżąca proponuje, aby Trybunał orzekł, iż stosowanie art. 392 dyrektywy VAT jest zastrzeżone do przypadków, gdy podatnik dokonujący odsprzedaży zapłacił VAT niepodlegający zwrotowi przy nabyciu. Podnosi ona, że w świetle przewidzianej w art. 392 tej dyrektywy przesłanki, zgodnie z którą system VAT od marży zakłada, że podatnik nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu, ten system opodatkowania nieruchomości ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy podatnik dokonujący odsprzedaży zapłacił VAT przy nabyciu bez możliwości jego odliczenia. Natomiast zastosowanie rzeczonego systemu należy wykluczyć, jeżeli nabycie podlegało VAT, który podatnik dokonujący odsprzedaży mógł odliczyć, lub jeżeli nabycie nie podlegało VAT.

– Według rządu francuskiego art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i gdy ich nabycie nie podlegało VAT albo dlatego, że transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, że chociaż była objęta tym zakresem stosowania, była zwolniona z tego podatku.

31. W odniesieniu do pierwszej części pytania drugiego strony w postępowaniu głównym proponują, aby odpowiedzieć na nią w następujący sposób:

– Skarżąca twierdzi, że aby system VAT od marży miał zastosowanie, nabycie zrealizowane przez podatnika dokonującego odsprzedaży musi dotyczyć terenu, który już w chwili jego nabycia kwalifikował się jako teren budowlany na podstawie prawa podatkowego.

– Zdaniem rządu francuskiego art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako tereny niezabudowane.

32. Co się tyczy drugiej części pytania drugiego, strony w postępowaniu głównym proponują, aby odpowiedzieć na nią w następujący sposób:

– Skarżąca nie widzi przeszkody dla zastosowania systemu VAT od marży w przypadku podziału terenu budowlanego na działki, na które nie uzyskano pozwolenia na budowę lub pozwolenia na roboty w zakresie zagospodarowania ani na przeprowadzenie robót w zakresie zagospodarowania terenu przez sprzedawcę. Uważa ona natomiast, że zastosowanie systemu VAT od marży należy wykluczyć w przypadku przeprowadzenia robót pozwalających na podłączenie terenu do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji), ponieważ roboty te stanowią budowę ze względu na ich trwałe związanie z gruntem.

– Zdaniem rządu francuskiego art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów uległ zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót w zakresie zagospodarowania pozwalających na podłączenie ich do dróg i różnych sieci.

33. Komisja Europejska, która zaproponowała łączną odpowiedź na dwa pytania postawione przez sąd odsyłający, uważa, że stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, nie ma zastosowania do odsprzedaży terenu nabytego bez VAT, który został podzielony na działki, w odniesieniu do których przeprowadzono roboty pozwalające na ich podłączenie do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji).

V. Analiza

A. Uwagi wstępne

34. Tytułem wstępu należy zauważyć, że Trybunał nie miał jeszcze okazji wypowiedzieć się co do wykładni art. 392 dyrektywy VAT.

35. Wydaje się również, że zgodnie z udzielonymi przez Komisję informacjami jedynie Republika Francuska zastosowała art. 392 dyrektywy VAT i skorzystała z możliwości ustanowienia stanowiącego odstępstwo systemu opodatkowania marży, podczas gdy inne państwa członkowskie nie zdecydowały się na taki system opodatkowania.

36. Poprzez swoje pytania sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, ma zastosowanie do niektórych transakcji dotyczących terenów, w odniesieniu do których podatnik nie miał prawa do odliczenia przy ich nabyciu, gdy po dokonaniu podziału na działki i po przeprowadzeniu robót w zakresie zagospodarowania tereny te zostają odsprzedane jako tereny budowlane.

37. Do Trybunału należy więc dokonanie wykładni, po pierwsze, wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”, i, po drugie, wyrażenia towarów „zakupionych w celu odsprzedaży” w rozumieniu art. 392 dyrektywy VAT.

38. Przed przystąpieniem do głębszej analizy kluczowych wyrażeń tego przepisu wydaje mi się, iż na wstępie należy wskazać, że moim zdaniem spór odnoszący się do transakcji dotyczącej nieruchomości, który leży u podstaw wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie, nie wchodzi w zakres stosowania art. 392 dyrektywy VAT. Nabycie terenu niezabudowanego, które nie podlegało VAT, a następnie (przeprowadzenie robót i) jego odsprzedaż jako teren budowlany znajduje się bowiem poza zakresem stosowania stanowiącego odstępstwo systemu opodatkowania marży. Tym samym system ten wydaje się obejmować wyłącznie kilka szczególnych przypadków dotyczących terenów budowlanych i budynków zakupionych w celu odsprzedaży, w odniesieniu do których naliczono VAT, który nie został następnie odliczony, w przeciwieństwie do terenów niezabudowanych, które są wyraźnie zwolnione z tego podatku na podstawie dyrektywy VAT.

39. Poniższa analiza ma na celu uzasadnienie powyższej obserwacji poprzez dokonanie wykładni literalnej, kontekstualnej i celowościowej art. 392 dyrektywy VAT w celu umożliwienia Trybunałowi udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi.

B. W przedmiocie pytania pierwszego

40. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlegało VAT, albo dlatego, że transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, że pomimo że była ona objęta tym zakresem, to jednak była ona z niego zwolniona.

1. W przedmiocie wykładni literalnej wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”

41. Skarżąca podnosi, że system opodatkowania marży w odniesieniu do nieruchomości ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy podatnik dokonujący odsprzedaży zapłacił VAT przy nabyciu bez możliwości odliczenia tego podatku. Natomiast, zdaniem skarżącej, zastosowanie tego systemu należy wykluczyć, gdy nabycie to podlegało VAT, który podatnik dokonujący odsprzedaży mógł odliczyć, albo gdy owo nabycie nie podlegało VAT.

42. Wykładnia skarżącej opiera się w szczególności na angielskiej wersji językowej art. 392 dyrektywy VAT, która wyraźnie wskazuje na „brak możliwości odliczenia VAT” z tytułu nabycia [5], aby stwierdzić, że przepis ów dotyczy jedynie przypadków, w których nabywca rzeczywiście początkowo zapłacił ten podatek bez możliwości jego późniejszego odliczenia.

43. Ze swojej strony rząd francuski uważa, że należy się oprzeć na wykładni literalnej francuskiej wersji art. 392 dyrektywy VAT, która w żaden sposób nie odwołuje się do VAT nałożonego na transakcje zbycia terenów przeznaczonych do odsprzedaży. Zdaniem tego rządu wynika z tego, że sformułowanie zastosowane w wersji francuskiej [„droit à déduction à l’occasion de l’acquisition” (prawo do odliczenia przy nabyciu)] może bowiem obejmować zarówno sytuację, w której transakcja nabycia nie podlegała temu podatkowi (stąd brak prawa do odliczenia), jak i przypadek, w którym, przeciwnie, pierwotna sprzedaż podlegała VAT, ale podatnik nie miał prawa do dokonania odliczenia.

44. Lektura różnych wersji językowych art. 392 dyrektywy VAT rzeczywiście wskazuje na rozbieżności co do zastosowanych wyrażeń, tak że mogą one budzić wątpliwości interpretacyjne. Otóż francuska wersja tego przepisu odnosi się wyłącznie do braku „prawa do odliczenia” bez uściślenia, czy brak tego prawa jest związany po prostu z faktem, iż pierwotna transakcja nie podlegała VAT, czy też że transakcja ta podlegała VAT, nie dając jednak następnie prawa do odliczenia [6]. Angielska wersja językowa owego przepisu odnosi się jednak konkretnie do „VAT z tytułu nabycia” (lub „zapłaconego przy nabyciu”), uściślając, że podatek te „nie podlegał odliczeniu” („the VAT on the purchase was not deductible”), nie pozostawiając tym samym wątpliwości, że transakcja nabycia takich terenów powinna co do zasady podlegać VAT [7].

[5] Angielska wersja językowa art. 392 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price” (wyróżnienie moje).

[6] Sformułowanie to zostało przyjęte w innych wersjach językowych art. 392 dyrektywy VAT, w tym w wersji w językach: hiszpańskim („no haya tenido derecho a deducción”), niemieckim („kein Recht auf Vorsteuerabzug”), greckim („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά”), włoskim („non ha avuto diritto alla detrazione”) i niderlandzkim („geen recht op aftrek”).

[7] Sformułowanie to zostało przyjęte w innych wersjach językowych art. 392 dyrektywy VAT, w tym w wersji w językach: bułgarskim („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане”), węgierskim („nem volt adólevonásra jogosult”), polskim („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu”), rumuńskim („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”) i fińskim („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta”).

45. Ze względu na rozbieżności zaobserwowane w różnych wersjach językowych art. 392 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych [8].

46. Należy również przypomnieć, że w przypadku rozbieżności pomiędzy różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi on część [9].

2. W przedmiocie wykładni kontekstualnej wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”

47. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału geneza przepisu prawa Unii może dostarczyć informacji istotnych dla jego wykładni [10]. Należy zatem przeanalizować kontekst, jaki występował w chwili przyjmowania dyrektywy VAT, aby zbadać kwestię, czy istnieją informacje pozwalające wyjaśnić jej treść i ułatwić jej interpretację.

48. W tym względzie Komisja zauważa, że zgodnie z wykładnią nadaną art. 392 dyrektywy VAT w 1992 r. system VAT od marży powinien mieć zastosowanie do terenów nabytych bez VAT.

49. Dokładniej rzecz ujmując, Komisja podkreśla, że w swoim sprawozdaniu skierowanym do Rady Unii Europejskiej [11] w przedmiocie przepisów przejściowych w odniesieniu do przewidzianego w art. 28 ust. 3 lit. f) szóstej dyrektywy 77/388/EWG [12] odstępstwa wyjaśniła ona, że „przepis ów pozwala państwom członkowskim przyjąć za podstawę opodatkowania [VAT] różnicę między ceną sprzedaży a ceną nabycia budynków lub terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży przez podatnika, który nie miał prawa do odliczenia przy nabyciu. Odstępstwo dotyczy zatem podatników prowadzących działalność polegającą na sprzedaży budynków, które nie zostały nowo wybudowane, lub terenów, których nabycie nie wchodziło w zakres stosowania [VAT]”.

50. Zdaniem Komisji wykładnia ta odpowiada także logice przedstawionej w uzasadnieniu do szóstej dyrektywy VAT, którą uchyliła dyrektywa VAT, zgodnie z którym obniżona podstawa opodatkowania może zostać zastosowana, w sytuacji gdy towar, na który został już nałożony VAT w sposób ostateczny (na przykład budynek mieszkalny, towar „skonsumowany” ze względu na jego pierwsze zasiedlenie), jest następnie ponownie wprowadzony do „obiegu handlowego” i ponownie podlega VAT. Tym samym, w celu uwzględnienia tej nowej sprzedaży nieruchomości, która prowadziłaby do bardzo dużego obciążenia podatkowego dla obrotu

8 Zobacz wyrok z dnia 12 września 2019 r., A i in. (C-347/17, EU:C:2019:720, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 października 2020 r., United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

10 Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2019 r., G.S. i V.G. (zagrożenie dla porządku publicznego) (C-381/18 i C-382/18, EU:C:2019:1072, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Sprawozdanie w przedmiocie przepisów przejściowych wynikających z art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388/EWG, art. 1 ust. 1 osiemnastej dyrektywy 89/465/EWG przedstawione zgodnie z art. 3 osiemnastej dyrektywy Rady z dnia 18 lipca 1989 r. [SEC(92) 1006 wersja ostateczna].

12 Dyrektywa Rady 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. 1977, L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą VAT”).

nieruchomościami, konieczne było zatem odejście od opodatkowania na zasadach ogólnych i umożliwienie państwom członkowskim określenie podstawy VAT poprzez odliczenie „podstawy od podstawy” [13].

51. Pomimo faktu, że wykładnia kontekstualna art. 392 dyrektywy VAT wydaje się w istocie ujawniać zamiary prawodawcy Unii dotyczące zakresu stosowania stanowiącego odstępstwo systemu opodatkowania marży, uważam, że gdybym ograniczył moją analizę tylko do tej wykładni, ryzykowałbym udzieleniem częściowej i niepełnej odpowiedzi na przedłożone pytanie prejudycjalne. Jestem zdania, że stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży nie powinien mieć zastosowania jedynie do przypadków przewidzianych przez Komisję na podstawie wykładni kontekstualnej, czyli do zakupu, po którym następuje odsprzedaż terenu budowlanego nabytego bez VAT przez podatnika prowadzącego działalność polegającą na sprzedaży takiego towaru, ale powinien mieć także zastosowanie w sytuacji, w której podatnik dokonujący odsprzedaży zapłacił VAT przy nabyciu bez możliwości odliczenia tego podatku. Wykładnia celowościowa wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”, którą się teraz zajmę, potwierdza to stanowisko, umożliwiając przy tym udzielenie sądowi odsyłającemu pełnej odpowiedzi.

3. W przedmiocie wykładni celowościowej wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”

a) Opodatkowanie marży jako odstępstwo od systemu prawa powszechnego w zakresie opodatkowania „terenów budowlanych” na podstawie ceny sprzedaży

52. Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy celów dyrektywy VAT i jej art. 392 uważam, że konieczne jest ustalenie możliwości zastosowania owej dyrektywy do terenów takich jak te rozpatrywane w niniejszej sprawie.

53. W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że system VAT od marży przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT stanowi odstępstwo od zasady ustanowionej w art. 73 tej dyrektywy, zgodnie z którą VAT oblicza się na podstawie otrzymanego świadczenia, czyli ceny sprzedaży.

54. Dostawa terenu budowlanego dokonana przez podatnika podlega zatem VAT, co do zasady, zgodnie z systemem prawa powszechnego na podstawie art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT albo w drodze odstępstwa, dla tych państw członkowskich, które przewidziały taką możliwość, zgodnie z systemem opodatkowania marży przewidzianego w art. 392 owej dyrektywy.

55. Ten ostatni przepis daje państwom członkowskim możliwość ustanowienia systemu opodatkowania marży (a nie opodatkowania ceny sprzedaży jak w przypadku systemu prawa powszechnego), w którym to systemie podstawa opodatkowania stanowi różnicę między ceną sprzedaży a ceną nabycia.

[13] Wniosek dotyczący szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [COM(1973) 950 wersja ostateczna].

56. Jeśli chodzi o odstępstwo od zasady ogólnej dyrektywy VAT, zgodnie z którą VAT należy, co do zasady, pobrać od ceny ustalonej między stronami, należy dokonać ścisłej wykładni art. 392 owej dyrektywy, nie pozbawiając jednak tego przepisu jego istoty [14].

57. W drugiej kolejności warto również podkreślić, że dyrektywa VAT wprowadza wyraźne rozróżnienie między, z jednej strony, dostawą terenów budowlanych, które (podobnie jak budynki) są objęte systemem prawa powszechnego i podlegają VAT, oraz, z drugiej strony, dostawą terenów niezabudowanych, które są zwolnione z tego podatku [15].

58. Zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT „teren budowlany" oznacza, do celów ust. 1 lit. b) tego artykułu, każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie. Państwa te, definiując tereny, które należy uznać za tereny budowlane, są zobowiązane do poszanowania celu art. 135 ust. 1 lit. k) rzeczonej dyrektywy, który zmierza do zwolnienia z VAT jedynie dostawy niezabudowanych terenów, które nie są przeznaczone pod zabudowę [16].

59. Przysługujący państwom członkowskim zakres uznania przy definiowaniu pojęcia „terenu budowlanego" jest również ograniczony poprzez zakres pojęcia „budynku" zdefiniowanego przez prawodawcę Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT w sposób bardzo szeroki, jako obejmujący „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem" [17].

60. W świetle powyższego uważam, że zamiarem prawodawcy Unii było zastrzeżenie zwolnienia podatkowego jedynie do transakcji zbycia terenów niezabudowanych i opodatkowania VAT każdej dostawy terenów budowlanych dokonanej odpłatnie przez podatnika albo na podstawie ceny sprzedaży zgodnie z systemem prawa powszechnego, albo na podstawie marży zgodnie z systemem stanowiącym odstępstwo.

b) W przedmiocie wyrażenia „prawo do odliczenia" w świetle celu neutralności podatkowej realizowanego przez dyrektywę VAT

61. Zarówno rząd francuski, jak i skarżąca zaznaczają, że celem dyrektywy VAT jest w szczególności zagwarantowanie zasady neutralności podatkowej oraz że art. 392 tej dyrektywy należy intepretować w świetle tej zasady. Zainteresowane strony wydają się jednak odmiennie interpretować rzeczoną zasadę.

62. Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie, po pierwsze, temu, by dostawy podobnych towarów, które są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT, i po drugie, temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT [18].

[14] Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 22, 23); a także z dnia 5 września 2019 r., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, pkt 32).

[15] Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

[16] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 30); z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 53).

[17] Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 54).

[18] Zobacz wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

63. Zdaniem skarżącej opodatkowanie VAT od marży stanowi zastosowanie zasady neutralności VAT, zmierzające do zrekompensowania niepodlegającego odliczeniu VAT. Tym samym odstępstwo to jest uzasadnione celem polegającym na uniknięciu podwójnego opodatkowania, czyli opodatkowania ceny zawierającej VAT zapłacony od nabycia terenu, którego podatnik dokonujący odsprzedaży nie mógł odliczyć. W celu złagodzenia tego ciężaru VAT i uniknięcia nałożenia VAT od ceny sprzedaży zawierającej nieodliczony VAT od nabycia terenu, art. 392 dyrektywy VAT pozwala na opodatkowanie jedynie marży, czyli różnicy między ceną sprzedaży a ceną nabycia, która to marża zostaje w ten sposób pomniejszona o VAT nieodzyskany przy nabyciu, w celu przywrócenia neutralności podatku. Skarżąca uważa zatem, że podatek obliczony na podstawie całkowitej ceny sprzedaży uzyskanej przez przedsiębiorstwo przy dostawie danego terenu, podczas gdy w momencie nabycia tego terenu przedsiębiorstwo to nie mogło odliczyć VAT, który pozostaje wliczony w cenę nabycia, skutkuje podwójnym opodatkowaniem.

64. Natomiast, zdaniem skarżącej, w świetle celu przypisanego systemowi VAT od marży nic nie uzasadnia tego, aby system ów miał zastosowanie do sprzedaży terenu, którego nabycie nie podlegało VAT, lub, w danym przypadku, jeżeli VAT został odzyskany. Gdyby tak było, podatnik dokonujący odsprzedaży uzyskałby, zdaniem skarżącej, nieuzasadnioną korzyść o charakterze finansowym i konkurencyjnym ze szkodą dla finansów publicznych.

65. Ze swojej strony rząd francuski uważa, że zaproponowana przez skarżącą wykładnia narusza, po pierwsze, zasadę neutralności podatkowej i po drugie, zasadnicze cechy VAT[19]. Otóż uwzględnienie tych zasadniczych cech prowadzi, w celu zapewnienia neutralności VAT, do ustanowienia szczególnych systemów dla niektórych towarów o specyficznym charakterze, które po ich pierwszej ostatecznej konsumpcji zostają ponownie włączone do procesu gospodarczego produkcji lub dystrybucji do celów ich drugiej ostatecznej konsumpcji.

66. Rząd francuski twierdzi, że w takich sytuacjach opodatkowanie całej ceny sprzedaży na koniec tej pierwszej konsumpcji prowadziłoby, w braku możliwości odliczenia, do włączenia do podstawy nie tylko ceny zawierającej już ciężar ostatecznego VAT, ale także kwotę samego tego ciężaru. Skutkowałoby to również tym, że ostateczny ciężar VAT zależałby od obrotu gospodarczego, a w szczególności od liczby kolejnych ostatecznych konsumpcji i od cen wówczas uiszczanych, co naruszałoby realizowany cel neutralności.

67. Wykładnia ta została także przyjęta przez Komisję, która opiera się na uzasadnieniu do szóstej dyrektywy VAT przytoczonym w pkt 48–50 niniejszej opinii.

68. Moim zdaniem można zatem wywnioskować z zamiarów prawodawcy Unii, że obniżona podstawa przewidziana w systemie VAT od marży powinna mieć zastosowanie przede wszystkim do sytuacji, w której towar, którego nabycie nie było objęte zakresem stosowania VAT (na przykład budynki mieszkalne, towary „skonsumowane” ze względu na ich pierwsze zasiedlenie), jest następnie ponownie wprowadzony do „obiegu handlowego” i ponownie podlega opodatkowaniu VAT.

[19] Zasadniczymi cechami VAT są, jak przypomina rząd francuski, po pierwsze, powszechne stosowanie podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, po drugie, ustalenie kwoty podatku w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi, po trzecie, pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji, oraz po czwarte, odliczenie od podatku należnego kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2019 r., Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, pkt 23).

69. Wskazuję również, że wykładnia taka jest zgodna z orzecznictwem Trybunału w zakresie opodatkowania towarów używanych, które podlegają systemowi podobnemu do tego rozpatrywanego w sprawie w postępowaniu głównym. I tak Trybunał orzekł, że opodatkowanie na podstawie całej ceny dostawy towaru używanego, któremu podlega podatnik dokonujący odsprzedaży, gdy cena, za jaką ten ostatni nabył ów towar, zawiera kwotę podatku naliczonego zapłaconego przez osobę, która nie mogła go odliczyć (tak jak podatnik dokonujący odsprzedaży), prowadziłoby w istocie do podwójnego opodatkowania [20].

70. Wykładnia taka pozwala również zapewnić zastosowanie zasady neutralności podatkowej zgodnie z orzecznictwem Trybunału, gwarantując jednocześnie, aby dostawy podobnych towarów, które są względem siebie konkurencyjne, nie były traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT i aby podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, nie były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT [21].

71. Tym samym, po pierwsze, nie wszystkie nabycia terenów budowlanych przez podatnika w celu ich odsprzedaży w rozumieniu art. 392 dyrektywy VAT podlegają opodatkowaniu VAT. Nabycie terenu budowlanego nie podlega opodatkowaniu VAT na przykład, gdy pierwotny sprzedawca tego terenu jest osobą fizyczną, która ogranicza się do zarządzania swoim majątkiem prywatnym, czyli wykonuje swoje prawo własności, a ta transakcja zbycia nie została dokonana w ramach wykonywania jakiejkolwiek działalności gospodarczej przez zainteresowanego [22].

72. Po drugie, uznanie, iż art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować jedynie w ten sposób, że zastrzega on stosowanie systemu opodatkowania marży wyłącznie do dostaw terenów budowlanych, których nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, i wyklucza zatem stosowanie tego systemu, gdy nabycie to nie podlegało VAT (w przypadku ponownego wprowadzenia tych terenów do procesu gospodarczego w celu ich drugiej konsumpcji), prowadziłoby do tego, że dostawy podobnych towarów, które są względem siebie konkurencyjne, i podmioty gospodarcze, które dokonują tych dostaw, byliby traktowani w odmienny sposób z punktu widzenia VAT. Otóż spośród tych dostaw podobnych terenów budowlanych wyłącznie pierwsze dostawy podlegałyby systemowi opodatkowania marży, podczas gdy drugie dostawy podlegałyby ogólnym zasadom VAT.

73. Zwracam również uwagę, że pomimo podobieństw sposobu jego obliczania z innymi podatkami od dochodów z nieruchomości, takimi jak podatek od zysków kapitałowych z tytułu nieruchomości [23], które można znaleźć w szeregu państw członkowskich, system VAT od marży przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT nie uzależnia opodatkowania od wskazanego okresu posiadania. Uważam natomiast, że takie kryterium mogłoby, po pierwsze, wyznaczyć w jasny i dokładny sposób zakres stosowania tego systemu stanowiącego odstępstwo, i po drugie, zapewnić jednakowe i przejrzyste stosowanie tego systemu do wszystkich podmiotów gospodarczych uczestniczących w transakcjach, o których mowa w tym artykule.

[20] Zobacz wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 48). Zobacz podobnie również wyroki: z dnia 1 kwietnia 2004 r., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, pkt 25); z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 38).

[21] Zobacz pkt 62 niniejszej opinii.

[22] Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Slaby i in. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 50).

[23] Zobacz w szczególności art. 150 U i 150 VD powszechnego kodeksu podatkowego, art. 90 pkt 10 code belge des impôts sur les revenus 1992 (belgijskiego kodeksu dotyczącego podatków dochodowych z 1992 r.), art. 41 ust. 5 kodikas forologias isodimatos (kodeksu dotyczącego podatku dochodowego, Grecja), N.4172/2013 ustawy 4172/2013 (FEK A'167 z dnia 23 sierpnia 2013 r., zmienionej ustawą 4254/2014 (FEK A'85 z dnia 7 kwietnia 2014 r.).

74. W świetle powyższego wydaje mi się oczywiste, że system VAT od marży ma zastosowanie do przypadku wskazanego przez rząd francuski i Komisję, w którym nabycie terenu budowlanego lub budynku przeznaczonych do odsprzedaży nie podlega opodatkowaniu VAT, podczas gdy cena nabycia uiszczona przez podatnika dokonującego odsprzedaży zawiera w rzeczywistości kwotę niepodlegającego odliczeniu VAT, który został zapłacony na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę (niebędącego podatnikiem).

75. Zgodnie z rozumowaniem przedstawionym w pkt 70–72 niniejszej opinii uważam, że art. 392 dyrektywy VAT powinien również znaleźć zastosowanie do przypadku wskazanego przez skarżącą, w którym podatnik zakupuje teren budowlany w ramach systemu VAT prawa powszechnego bez możliwości, bez względu na przyczynę, odliczenia podatku naliczonego przed odsprzedaniem tego terenu. W tym przypadku zastosowanie systemu VAT od marży w takiej sytuacji również pozwoliłoby zapewnić neutralność podatkową, unikając podwójnego opodatkowania.

76. Jednak ani wykładnia literalna, ani wykładnia kontekstualna czy celowościowa nie mogą uzasadnić stosowania tego systemu stanowiącego odstępstwo do terenów niezabudowanych, które w tym przypadku są całkowicie zwolnione z VAT. W konsekwencji ani pojedyncze nabycie, ani kolejne nabycia terenu niezabudowanego lub terenów niezabudowanych nie mogą podlegać opodatkowaniu VAT.

77. Wynika z tego, że w przypadku odsprzedaży takiego terenu nie wystąpi żadne ryzyko podwójnego opodatkowania, nawet gdyby w międzyczasie stało się możliwe opodatkowanie tego terenu jako terenu budowlanego. Podobnie ze względu na ich zwolnienie z VAT tereny niezabudowane nie mogą być przedmiotem „ostatecznej lub ostatecznych konsumpcji" w rozumieniu dyrektywy VAT, co oznacza, że nie pojawia się kwestia ich „ponownego wprowadzenia" do obrotu handlowego. W tych dwóch przypadkach nie powstaje zatem sytuacja, w której VAT „pozostaje zawarty" w takim towarze z powodu ewentualnego wcześniejszego opodatkowania.

78. W świetle powyższego stwierdzam, iż w przypadku takim jak w sprawie w postępowaniu głównym sprzedaż terenów budowlanych, które wcześniej były terenami niezabudowanymi, powinna zostać objęta systemem prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży na podstawie art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, a nie stanowiącym odstępstwo systemem z art. 392 owej dyrektywy.

79. Podsumowując, wydaje mi się, że stosowanie art. 392 dyrektywy VAT należy zastrzec do budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży w dwóch następujących przypadkach: gdy ich nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, lub gdy ich nabycie nie podlegało VAT, ponieważ transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, chociaż cena, za którą podatnik dokonujący odsprzedaży nabył te towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę (niebędącego podatnikiem).

80. Wykładnia taka pozwoliłaby zagwarantować realizację celu i skuteczność (effet utile) art. 392 dyrektywy VAT, nadając mu przy tym, jako systemowi stanowiącemu odstępstwo, wykładnię ścisłą.

81. W świetle powyższego proponuję odpowiedzieć na pytanie pierwsze, iż art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlegało VAT, ponieważ transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, podczas gdy cena, za którą podatnik dokonujący odsprzedaży nabył te towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę (niebędącego podatnikiem). Przepis ten nie ma jednak zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie jako tereny niezabudowane było wyłączone z zakresu stosowania dyrektywy VAT.

C. W przedmiocie pytania drugiego

82. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować jako wykluczający stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych w dwóch następujących przypadkach:

– gdy tereny te, nabyte jako niezabudowane, stały się w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi;

– gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów uległ zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji).

83. Pragnę tutaj zauważyć, że analiza, która doprowadziła do propozycji odpowiedzi na pierwsze pytanie, wydaje się udzielać odpowiedzi na całe drugie pytanie w ten sposób, że art. 392 dyrektywy VAT ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy nabycie przez podatnika dokonującego odsprzedaży dotyczy terenu uznanego za teren budowlany na podstawie prawa podatkowego już w chwili jego zakupu. Tym samym system VAT od marży nie ma zastosowania do dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie jako tereny niezabudowane nie było objęte zakresem stosowania dyrektywy VAT.

84. Zbadam jednak w całości zadane pytanie, aby umożliwić Trybunałowi udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi.

1. W przedmiocie stosowania art. 392 dyrektywy VAT do „terenów budowlanych”, które zostały pierwotnie nabyte jako „tereny niezabudowane”

85. Poprzez pierwszą część pytania sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako niezabudowane.

86. W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa VAT wprowadza wyraźne rozróżnienie między „terenami budowlanymi” i „terenami niezabudowanymi”, zastrzegając dla nich odmienne traktowanie pod względem podatkowym. System prawny obejmujący sprzedaż tych terenów został opisany w pkt 57–60 niniejszej opinii.

87. Brzmienie art. 392 dyrektywy VAT wydaje się jednoznacznie zastrzegać stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży wyłącznie do „terenów budowlanych", gdy tereny te zostały „zakupione w celu odsprzedaży". Wykładnię taką potwierdza także wykładnia kontekstualna i celowościowa art. 392 tej dyrektywy [24].

88. Zakres stosowania tego przepisu wydaje się zatem wyraźnie ograniczony do terenów, które są od samego początku przeznaczone do wzniesienia na nich budynku i które były uznane za „tereny budowlane" przez przepisy prawa krajowego już przy ich nabyciu. Wynika z tego, że tereny niezabudowane, które nie są przeznaczone do wzniesienia na nich budynku i są, co do zasady, zwolnione z VAT, powinny zostać wykluczone z zakresu stosowania omawianego przepisu. Inaczej rzecz ujmując, zmiana kwalifikacji prawnej terenów takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym wydaje się wykluczać stosowanie systemu opodatkowania marży, który zakłada tożsamość prawną między towarem nabytym i towarem odsprzedanym.

89. Wykładnia ta jest również zgodna z zasadą, zgodnie z którą art. 392 dyrektywy VAT jako system stanowiący odstępstwo podlega ścisłej wykładni [25].

90. W świetle powyższego proponuję na pierwszą część drugiego pytania odpowiedzieć, iż art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że system opodatkowania marży nie może mieć zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako tereny niezabudowane.

2. W przedmiocie stosowania art. 392 dyrektywy VAT do terenów budowlanych, gdy charakter tych terenów uległ zmianie

91. Poprzez drugą część pytania sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT wyklucza stosowanie systemu opodatkowania marży do dostawy terenów budowlanych, gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów uległ zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji).

92. Ta część pytania prowadzi mnie do zbadania kwestii, czy wykorzystane w art. 392 dyrektywy VAT wyrażenie „zakupione w celu odsprzedaży" oznacza odsprzedaż nieruchomości w niezmienionym stanie, bez przeprowadzenia na niej szeroko zakrojonych robót, jak twierdzi Komisja, lub, wręcz przeciwnie, czy takie roboty nie stanowią przeszkody dla stosowania tego przepisu zgodnie z wykładnią przedstawioną przez rząd francuski.

93. Ze swej strony skarżąca uważa, że pewne przeprowadzone zmiany, takie jak podział terenu na działki, nie uniemożliwiają stosowania systemu VAT od marży, natomiast wykonanie bardziej rozległych robót na tych terenach (takich jak przeprowadzenie robót pozwalających na instalację różnych sieci) stanowi przeszkodę dla stosowania owego systemu.

94. W świetle odpowiedzi zaproponowanej w pierwszej części drugiego pytania, w której wykluczono stosowanie art. 392 dyrektywy VAT do terenów przeznaczonych do odsprzedaży nabytych pierwotnie jako tereny niezabudowane, uważam, że pytanie to nie ma interesu prawnego w niniejszej sprawie.

[24] Zobacz pkt 47–81 niniejszej opinii.

[25] Zobacz pkt 56 niniejszej opinii.

95. Niemniej, aby umożliwić Trybunałowi udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, rozważę sytuację, w której teren, który jest przedmiotem odsprzedaży, nie został konkretnie uznany za teren niezabudowany przez przepisy prawa krajowego przy jego pierwotnym nabyciu, i mógłby z tego powodu być uważany za teren budowlany, biorąc pod uwagę niewielkie różnice, które mogą w praktyce występować między tymi dwoma rodzajami terenów.

96. Otóż z uwagi na fakt, że do państw członkowskich należy określenie terenów, jakie należy uznać za „tereny budowlane", rząd francuski wydaje się sugerować, że teren nieuzbrojony taki jak ten, który został odsprzedany w sprawie w postępowaniu głównym, można ewentualnie uznać za „teren budowlany" od momentu jego pierwotnego nabycia.

97. Rząd francuski twierdzi zatem, że ponieważ teren nieuzbrojony jest uważany za teren budowlany, zgodnie z definicją przyjętą przez odnośne państwo członkowskie, zmiany dokonane w celu przekształcenia go w teren zagospodarowany, który pozostaje zatem przeznaczony do zabudowy, nie mają wpływu na kwalifikację jako „teren budowlany", o ile tych rezultatów zagospodarowania nie można uznać za „budynki". Zdaniem owego rządu stanowisko to jest zgodne z orzecznictwem Trybunału [26].

98. Zgodnie z tym rozumowaniem można by twierdzić, że ewentualne zmiany dokonane na rozpatrywanym terenie nie mają wpływu na stosowanie art. 392 dyrektywy VAT (bez względu na ich wielkość), o ile teren ten zachowuje swój charakter „terenu budowlanego".

99. Niemniej z powodów, które przedstawię poniżej, uważam, że takie rozumowanie nie może zostać przyjęte.

100. W pierwszej kolejności pragnę bowiem przypomnieć, że zakres uznania, jakim dysponują państwa członkowskie przy definiowaniu pojęcia „terenów budowlanych", jest ograniczony przez samą dyrektywę VAT [27]. Uznaję więc scenariusz przedstawiony przez rząd francuski za hipotetyczny, zauważając jednak, że może on być sprzeczny z przepisami dyrektywy VAT.

101. Ponadto przyjęcie takiej wykładni naruszałoby nie tylko cele systemu VAT od marży, ale również podstawowe zasady dyrektywy VAT, a w szczególności tę, która przewiduje opodatkowanie wygenerowanej „wartości dodanej", zwłaszcza w wyniku robót takich jak te opisane w pytaniu drugim .

102. W tym względzie zwracam uwagę, że według wykładni literalnej wyrażenie „zakupione w celu odsprzedaży" wskazuje na odsprzedaż nieruchomości w niezmienionym stanie bez przeprowadzenia szeroko zakrojonych robót. Wydaje się zatem, że system VAT od marży dotyczy wyłącznie kolejnych sprzedaży nieruchomości. Nawet gdyby nie można było wykluczyć pewnych interwencji lub robót, art. 392 dyrektywy VAT nie wydaje się obejmować robót o bardzo szerokim zakresie mogących nie tylko zmienić charakter handlowy odnośnej nieruchomości, ale także wygenerować wartość dodaną, która może być w pełni opodatkowana zgodnie z systemem VAT prawa powszechnego.

[26] Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

[27] Zobacz pkt 58–59 niniejszej opinii.

103. Wydaje się to znajdować potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym budynek, który był poddany zmianom lub pracom modernizacyjnym, powinien podlegać systemowi VAT prawa powszechnego z uwagi na fakt, że działania te wygenerowały wartość dodaną, tak jak jego pierwotne wytworzenie [28].

104. Jestem zdania, że takie rozumowanie powinno analogicznie znaleźć zastosowanie do niniejszej sprawy. System opodatkowania marży nie powinien znaleźć zastosowania w przypadku istotnej zmiany towaru, generującej wartość dodaną, która powinna, co do zasady, podlegać systemowi prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży.

105. W drugiej kolejności zaproponowana przez rząd francuski wykładnia wydaje się nie brać pod uwagę okoliczności, że charakter robót wykonanych przez skarżącą może powodować zmianę w kwalifikacji prawnej odnośnych terenów, które stałyby się „budynkami" w świetle prawa Unii oraz orzecznictwa Trybunału, i z tego powodu stanowić przeszkodę dla stosowania systemu VAT od marży.

106. W tym względzie, w odniesieniu do zakresu stosowania VAT rozporządzenie wykonawcze kwalifikuje jako „nieruchomość" każdy „budynek" lub każdą „konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść", jak w przypadku „budowy stałych struktur na terenie, jak również prac budowlanych i rozbiórkowych dotyczących stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych" [29].

107. Wydaje się zatem, że budowy przeprowadzone przez skarżącą, takie jak na przykład roboty w zakresie uzbrojenia, budowa drogi lub wykonanie przyłączeń różnych sieci, wchodzą w zakres pojęcia „budynku" ze względu na ich trwałe związanie z gruntem.

108. Jak słusznie zauważyły skarżąca i Komisja, ze względu na te budowy dochodzi zatem do zmiany charakteru terenu, a nawet rozpoczęcia działań w zakresie budowy nowego budynku, a nie do zwykłej transakcji zakupu i odsprzedaży terenu.

109. W świetle powyższego uważam, że wykorzystane w art. 392 dyrektywy VAT wyrażenie „zakupione do celu odsprzedaży" oznacza odsprzedaż nieruchomości w niezmienionym stanie bez przeprowadzenia szeroko zakrojonych robót. Wydaje się to być również zgodne z istotą systemu opodatkowania marży, który jest systemem stanowiącym odstępstwo podlegającym wykładni ścisłej.

110. Wreszcie, w trosce o kompletność wywodu, należy także zbadać kwestię, czy odpowiedź, jakiej proponuję udzielić na tę część pytania, pozostałaby taka sama, gdyby w okresie od chwili pierwotnego nabycia do chwili odsprzedaży skarżąca nie przeprowadziła robót opisanych w pytaniu drugim i ograniczyła się do podziału tych terenów na działki. Taki wydaje się pierwszy aspekt drugiej części pytania sądu odsyłającego.

111. Zgodnie z przedstawionym w pkt 104–106 niniejszej opinii rozumowaniem podział terenu na działki, któremu nie towarzyszy ani uzyskanie pozwolenia na budowę, ani roboty w zakresie zagospodarowania takie jak te przeprowadzone przez skarżącą, nie może prowadzić do zmiany kwalifikacji prawnej terenów w świetle prawa Unii i orzecznictwa Trybunału.

[28] Zobacz analogicznie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 32, 33).

[29] Zobacz art. 13b lit. b) i art. 31a ust. 2 lit. d) rozporządzenia wykonawczego.

112. Tym samym podział katastralny pozwalający na sprzedaż terenu w formie wielu działek nie powinien, co do zasady, generować wartości dodanej uzasadniającej zastosowanie systemu prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży. Co więcej, w braku robót terenu takiego nie można uznać za „budynek”.

113. W rezultacie podział terenu wynikający ze zwykłej zmiany w ewidencji gruntów i budynków pozwalający na odsprzedaż większej liczby działek mógłby podlegać systemowi VAT od marży przewidzianemu w art. 392 dyrektywy VAT. Pragnę jednak zaznaczyć, że – w odróżnieniu od okoliczności faktycznych w sprawie w postępowaniu głównym – taka wykładnia zakłada, że teren podlegający podziałowi katastralnemu, po którym następuje odsprzedaż, ma charakter „terenu budowlanego” od chwili jego nabycia.

114. W świetle powyższego proponuję na drugą część pytania drugiego odpowiedzieć, iż stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, nie ma zastosowania do odsprzedaży terenu, którego charakter w okresie od chwili jego nabycia do chwili jego odsprzedaży uległ zmianie poprzez wykonanie robót pozwalających na podłączenie go do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji). Niemniej art. 392 tej dyrektywy ma zastosowanie, w przypadku gdy w okresie od pierwotnego nabycia terenu budowlanego do chwili jego odsprzedaży zmiany, którym podlegał ten teren, ograniczały się do jego podziału na działki.

VI. Wnioski

115. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na przedłożone przez Conseil d’État (radę stanu, Francja) pytania prejudycjalne Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 392 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało podatkowi od wartości dodanej (VAT), przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlegało VAT, ponieważ transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, podczas gdy cena, za którą podatnik dokonujący odsprzedaży nabył te towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę (niebędącego podatnikiem). Przepis ten nie ma jednak zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie jako terenów niezabudowanych było wyłączone z zakresu stosowania tej dyrektywy.

2) Artykuł 392 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że system opodatkowania marży nie może mieć zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako tereny niezabudowane.

   Stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy 2006/112, nie ma zastosowania do odsprzedaży terenu, którego charakter w okresie od chwili jego nabycia do chwili jego odsprzedaży uległ zmianie poprzez wykonanie robót pozwalających na podłączenie go do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji). Niemniej art. 392 tej dyrektywy ma zastosowanie, w przypadku gdy w okresie od pierwotnego nabycia terenu budowlanego do chwili jego odsprzedaży zmiany, którym podlegał ten teren, ograniczały się do jego podziału na działki.