Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 23 kwietnia 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 11 część A — Zrównanie przeznaczenia towaru z odpłatną dostawą — Przeznaczenie budynku na działalność zwolnioną z podatku VAT — Podstawa opodatkowania w odniesieniu do tego przeznaczenia — Odsetki od kapitału pożyczonego uiszczone w trakcie budowy budynku

W sprawie C-16/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez hof van beroep te Gent (Belgia), postanowieniem z dnia 7 stycznia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 stycznia 2014 r., w postępowaniu:

Property Development Company NV

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič (sprawozdawca), prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Property Development Company NV przez M. Vandena Broecka oraz S. Geluyckensa, advocaten,

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

— w imieniu rządu greckiego przez K. Paraskevopoulou oraz M. Skorilę, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: niderlandzki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz G. Wilsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 część 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 (Dz.U. L 145, s. 1; sprostowanie Dz.U. L 149, s. 26 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Property Development Company NV (zwaną dalej „Prodeco") a Belgische Staat w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), który został naliczony w związku z przeznaczeniem budynku na wynajem.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Niemniej jednak z uwagi na datę wystąpienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych spór w postępowaniu głównym regulowany jest przez szóstą dyrektywę.

4 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu [podatkiem VAT] podlega:

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

2) przywóz towarów".

5 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowił:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2 […].

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi […]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągania zysku].

[…]".

6 Tytuł V szóstej dyrektywy zatytułowany „Transakcje podlegające opodatkowaniu" obejmował art. 5–7 tej dyrektywy, zatytułowane odpowiednio: „Dostawa towarów", „Świadczenie usług" i „Przywóz".

7 Artykuł 5 szóstej dyrektywy miał następującą treść:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[…]

6. Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność [Przekazanie przez podatnika z aktywów jego przedsiębiorstwa towarów na cele prywatne podatnika lub jego pracowników bądź towarów, których podatnik wyzbywa się nieodpłatnie lub, bardziej ogólnie, które przeznacza na cele inne niż związane z jego przedsiębiorstwem], jeśli [podatek VAT] od powyższych towarów lub ich części składowych podlegał w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie [na potrzeby przedsiębiorstwa podatnika] próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika.

7. Państwa członkowskie mogą traktować jako dostawy odpłatne:

a) przeznaczenie przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy [podatek VAT] od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;

b) przeznaczenie przez podatnika towarów na cele transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy [podatek VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub w sytuacji [w momencie ich przeznaczenia] zgodnie z lit. a);

[…]”.

8 Artykuł 11 wspomnianej dyrektywy stanowił:

„A. *Na terytorium kraju*

1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia [wartość wzajemnego świadczenia], które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw […];

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7, cena od zakupu [cena zakupu] towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy;

[…].

2. Do podstawy opodatkowania wlicza się:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego [podatku VAT];

b) wydatki nadzwyczajne [koszty dodatkowe] takie jak prowizja, koszty pakowania, transportu i ubezpieczenia naliczane nabywcy lub klientowi przez dostawcę. Wydatki [Koszty] objęte odrębną umową mogą być uważane przez państwa członkowskie za wydatki nadzwyczajne [koszty dodatkowe].

[…]”.

9 Artykuły 18, 73 i 74 dyrektywy 2006/112 odpowiadają art. 5 ust. 7, art. 11 część A ust. 1 lit. a) i art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

Prawo belgijskie

10 Na mocy art. 12 ust. 1 loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (ustawy z dnia 3 lipca 1969 r. w sprawie kodeksu podatku od wartości dodanej, *Belgisch Staatsblad* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „kodeksem podatku VAT”):

„Za odpłatną dostawę towarów uważa się:

[…]

3) wykorzystanie przez podatnika jako dobra inwestycyjnego towaru, który skonstruował lub którego skonstruowanie zlecił albo który wyprodukował lub którego wyprodukowanie zlecił albo nabył lub przywiózł w inny sposób niż jako dobro inwestycyjne lub w odniesieniu do którego z zastosowaniem podatku zostały na jego rzecz ustanowione, przeniesione lub odstąpione prawa rzeczowe, w przypadku gdy podatek od takiego towaru lub części składowych tego towaru podlegał w całości lub w części odliczeniu;

[…]”.

11 Poprzez ten art. 12 ust. 1 pkt 3 ustawodawca belgijski miał zamiar wprowadzić możliwość przewidzianą w art. 5 ust. 7 lit. a) i b) szóstej dyrektywy.

12 Artykuł 26 kodeksu podatku VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług 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.

Podstawa opodatkowania obejmuje między innymi kwoty, które dostawca towaru lub świadczący usługi umieszcza na fakturze odbiorcy dostawy bądź usługi z tytułu prowizji, ubezpieczenia lub transportu, niezależnie od tego, czy są one przedmiotem odrębnej noty obciążającej bądź porozumienia.

Podstawa opodatkowania obejmuje również podatki, cła i opłaty”.

13 Artykuł 33 ust. 1 tego kodeksu przewiduje:

„Podstawą opodatkowania jest:

1) w odniesieniu do transakcji wymienionych w […] art. 12 cena zakupu towarów lub towarów podobnych lub w braku ceny zakupu koszt produkcji określony w momencie dokonywania tych transakcji, z uwzględnieniem w stosownym przypadku art. 26 akapity drugi i trzeci […];

[…]”.

14 Artykuł 22a akapit pierwszy arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises (rozporządzenia królewskiego z dnia 8 października 1976 r. dotyczącego sprawozdań rocznych przedsiębiorstw, *Belgisch Staatsblad* z dnia 19 października 1976 r., s. 13460), a także art. 38 arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés (rozporządzenia królewskiego z dnia 30 stycznia 2001 r. w sprawie wykonania kodeksu spółek, *Belgisch Staatsblad* z dnia 6 lutego 2001 r., s. 3008) stanowią:

„Do wartości nabycia niematerialnych i rzeczowych środków trwałych mogą być włączone odsetki od kapitału pożyczonego w celu ich sfinansowania jedynie wówczas, gdy przypadają one na okres przed faktycznym wykorzystaniem tych składników środków trwałych”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

15 W latach 1991–1994 Prodeco wybudowało budynek biurowy przeznaczony na sprzedaż. W konsekwencji zaksięgowała ten budynek jako zapas. Przy ustalaniu wartości tego zapasu Prodeco zaksięgowało pod stronie aktywów odsetki od kapitału pożyczonego zgodnie z określonymi przez nią zasadami ustalania wartości.

16 Wspomniane odsetki od kapitału pożyczonego są odsetkami o wysokości równej oprocentowaniu kredytu zaciągniętego w celu wybudowania wspomnianego budynku, uiszczonymi od kwot tego kredytu odblokowanych w trakcie budowy tego budynku.

17 Prodeco odliczyło podatek VAT, jaki zapłaciło od dostaw towarów i świadczenia usług w związku z budową budynku.

18 W oczekiwaniu na sprzedaż rozpatrywanego budynku, która ostatecznie nastąpiła w 2000 r., Prodeco w okresie od 1995 r. wynajmowało części tego budynku. W trakcie tej działalności gospodarczej nie uwzględniło w swych deklaracjach podatkowych możliwości stosowania art. 12 ust. 1 pkt 3 kodeksu podatku VAT, co zostało uznane za naruszenie tego przepisu przy okazji kontroli przeprowadzonej w 1998 r. przez belgijski organ podatkowy.

19 Prodeco zapłaciło wynoszącą 1 178 489 EUR część podatku VAT zażądanego przez belgijski organ podatkowy, odpowiadającą całej kwocie podatku VAT odliczonej wcześniej na fakturach przychodzących dotyczących budowy budynku.

20 Odmówiło jednak zapłaty pozostałej – wynoszącej 554 416,67 EUR – części podatku VAT zażądanego przez belgijski organ podatkowy. Kwota ta została obliczona na podstawie odsetek uiszczonych przez Prodeco w ramach kredytu, który umożliwił sfinansowanie budowy budynku.

21 W 2004 r. Prodeco otrzymało nakaz zapłaty dotyczący tej ostatniej kwoty podatku VAT. Od tego nakazu wniosło sprzeciw do rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (sądu pierwszej instancji w Antwerpii), który oddalił sprzeciw wyrokiem z dnia 9 maja 2008 r.

22 Prodeco wniosło apelację od tego wyroku do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii). Wyrokiem z dnia 16 lutego 2010 r. sąd ten uznał apelację za zasadną w zakresie dotyczącym odsetek od kapitału pożyczonego, które według tego sądu nie są objęte podstawą opodatkowania w przypadku stosowania art. 12 ust. 1 pkt 3 kodeksu podatku VAT.

23 Belgijski organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną od wspomnianego wyroku. Wyrokiem z dnia 19 stycznia 2012 r. Hof van Cassatie (trybunał kasacyjny) uchylił zaskarżony wyrok w zakresie, w jakim orzeczono w nim w przedmiocie odsetek od kapitału pożyczonego, i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania do hof van beroep te Gent (sądu apelacyjnego w Gandawie).

24 Hof van beroep te Gent podnosi, że w celu uzasadnienia swego rozstrzygnięcia, zgodnie z którym odsetki od kapitału pożyczonego powinny być objęte podstawą opodatkowania, Hof van Cassatie oparł się na wyroku Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). W wyroku tym Trybunał orzekł, że w przypadku gdy dostawca towarów lub usług przyznaje swojemu klientowi odroczenie płatności do momentu dostawy pod warunkiem uiszczenia odsetek, te odsetki są częścią świadczenia wzajemnego z tytułu dostawy towarów lub usług w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

25 Hof van beroep te Gent twierdzi, że mimo iż Hof van Cassatie wyraził się jednoznacznie, pozostaje pytanie, czy odsetki od kapitału pożyczonego należy wziąć pod uwagę, czy też nie.

26 Zdaniem hof van beroep te Gent wyrok Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855) dotyczący wykładni art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy niekoniecznie jest istotny w przypadku rozpatrywanym w sprawie w postępowaniu głównym. Odsetki od kapitału pożyczonego powinny raczej być uznane za część „kosztów produkcji", znajdujących się wśród wartości odniesienia wymienionych w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, lub być zakwalifikowane jako „wydatki nadzwyczajne [koszty dodatkowe]" w rozumieniu tego art. 11 część A ust. 2.

27 Artykuł 35 ust. 4 czwartej dyrektywy Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 r. wydanej na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (Dz.U. L 222, s. 11 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 17, t. 1, s. 21) przemawia na rzecz tego wniosku. Przepis ten, który został transponowany do prawa belgijskiego na podstawie art. 22a akapit pierwszy arrêté royal du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises, stanowił, że „[o]dsetki od kapitału pożyczonego w celu sfinansowania wytworzenia środków trwałych mogą być uwzględniane w kosztach wytworzenia w stopniu, w jakim odnoszą się do okresu wytworzenia".

28 Ponadto należy także uwzględnić zasadę neutralności. W tym zakresie hof van beroep te Gent zwraca uwagę na fakt, że odsetki od kapitału pożyczonego nie są objęte podatkiem VAT, a zatem, w przeciwieństwie do dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych przy budowie budynku, nie mogły być przedmiotem odliczenia podatku VAT.

29 W tych okolicznościach hof van beroep te Gent postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy odsetki od kapitału pożyczonego, które zgodnie z art. 35 ust. 4 czwartej dyrektywy 78/660 mogą być uwzględnione w kosztach wytworzenia w zakresie, w jakim przypadają na okres wytworzenia, są częścią podstawy opodatkowania przekazania w rozumieniu art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, a mianowicie »kosztu produkcji« w rozumieniu art. 11 część A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy albo wydatków nadzwyczajnych [kosztów dodatkowych] w rozumieniu jej art. 11 część A ust. 2?".

30 Pismem z dnia 8 października 2014 r. sekretariat Trybunału zwrócił się do sądu odsyłającego o udzielenie wyjaśnień dotyczących w szczególności kwestii, czy podlegająca opodatkowaniu transakcja rozpatrywana w postępowaniu głównym objęta jest zdaniem tego sądu zakresem sytuacji wymienionej w art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy, czy też raczej zakresem jednej z sytuacji wymienionych w art. 5 ust. 7. Sąd odsyłający został także wezwany do zweryfikowania, czy wartością odniesienia istotną w sprawie w postępowaniu głównym jest koszt produkcji, czy też cena zakupu towarów podobnych.

31 W odpowiedzi, która wpłynęła do Trybunału w dniu 11 lutego 2015 r., sąd odsyłający wyjaśnił, że przeznaczenie przez Prodeco rozpatrywanego budynku na działalność gospodarczą zwolnioną z podatku VAT i polegającą na wynajęciu tego budynku, mieści się w zakresie sytuacji wymienionej w art. 5 ust. 7 lit. b) szóstej dyrektywy i że spośród wartości odniesienia wymienionych w art. 11 część A szóstej dyrektywy wartością istotną dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym jest cena zakupu towarów podobnych w rozumieniu jej art. 11 część A ust. 1 lit. b).

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

32 Uwzględniając odpowiedź, jakiej udzielił sąd odsyłający w związku ze zwróceniem się przez Trybunał o udzielenie wyjaśnień, przedstawione pytanie należy rozumieć tak, że jego celem jest ustalenie, czy art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w przypadku takim jak rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym podstawa opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT od przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. b) tej dyrektywy budynku wybudowanego przez podatnika powinna obejmować odsetki od kapitału pożyczonego zapłacone w trakcie jego budowy.

33 Należy przypomnieć przede wszystkim, że zasada ustanowiona w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którą podstawę opodatkowania stanowi w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7 tej dyrektywy „cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy", stanowi odstępstwo od ogólnej zasady ustanowionej w art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, zgodnie z którą podstawą opodatkowania w odniesieniu do transakcji objętych podatkiem VAT jest „wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia [wartość wzajemnego świadczenia], które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej" (zob. analogicznie w odniesieniu do art. 73 i 74 dyrektywy 2006/112, wyrok Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 31).

34 Transakcje wymienione w art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy polegają bowiem w szczególności na przekazaniu towarów przez podatnika na cele prywatne lub cele jego pracowników lub tak jak w niniejszym przypadku na przeznaczeniu na działalność gospodarczą zwolnioną z podatku VAT. We wszystkich tych przypadkach zrównania z dostawą dokonywaną odpłatnie podatnik ten nie otrzymuje od kupującego, klienta lub osoby trzeciej żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, które mogłoby stanowić podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT, a tym samym ustanowiona w art. 11 część A ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy ogólna zasada nie może mieć zastosowania (zob. podobnie wyrok Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, pkt 26, 27).

35 Następnie należy podnieść, że w przypadku gdy towary będące przedmiotem przekazania lub przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy zostały nabyte przez podatnika, podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT od tego przekazania lub przeznaczenia stanowi zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy cena zakupu tych towarów. W tym celu „ceną zakupu towarów" jest wartość pozostała towarów w momencie ich przekazania lub przeznaczenia (wyroki: Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 80; a także Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 32).

36 W odniesieniu do wskazanego w tym samym przepisie kryterium „ceny zakupu towarów podobnych" z wykładni przedstawionej w poprzednim punkcie niniejszego wyroku wynika, że kryterium to umożliwia określenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do przekazania lub przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy w przypadkach, w których towary będące przedmiotem tego przekazania lub przeznaczenia nie zostały uzyskane przez podatnika w drodze kupna.

37 Zresztą ze wspomnianego art. 11 część A ust. 1 lit. b) wynika, że tylko w braku ceny zakupu towarów lub towarów podobnych podstawę opodatkowania stanowi „koszt produkcji”.

38 W konsekwencji w przypadku rozpatrywanym w postępowaniu głównym, który dotyczy przeznaczenia, o którym mowa w art. 5 ust. 7 lit. b) szóstej dyrektywy, budynku wybudowanego – a nie nabytego – przez podatnika i który charakteryzuje się istnieniem towarów podobnych na rynku, sąd odsyłający w pełni zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy stwierdził, że podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT od tego przeznaczenia stanowi cena zakupu budynków podobnych w momencie tego przeznaczenia.

39 Do celów dokonania obliczenia opartego na tej podstawie opodatkowania towary, których cenę zakupu bierze się pod uwagę, muszą być budynkami, których położenie, rozmiar i inne właściwości są podobne do położenia, rozmiaru i właściwości rozpatrywanego budynku (zob. analogicznie wyrok Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 30).

40 Natomiast bez znaczenia jest kwestia, czy cena zakupu budynków podobnych obejmuje odsetki od kapitału pożyczonego, które w danym przypadku zostały zapłacone w trakcie budowy tych budynków. W przeciwieństwie bowiem do kryterium kosztu produkcji, które art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy przewiduje jako podstawę opodatkowania w braku ceny zakupu, kryterium ceny zakupu towarów podobnych umożliwia organowi podatkowemu oparcie się na cenach rynkowych tego rodzaju towarów w momencie przeznaczenia rozpatrywanego budynku, bez przeprowadzania szczegółowego badania, jakie elementy wartości zostały uwzględnione w celu określenia tych cen.

41 Z tego samego powodu odsetki od kapitału pożyczonego rzeczywiście uiszczone przez samego podatnika w trakcie budowy rozpatrywanego budynku są, w przypadku takim jak rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym, bez znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania.

42 Wreszcie należy przypomnieć, że w żadnym wypadku podstawa opodatkowania, o której mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nie może obejmować wartości, od której podatnik już zapłacił podatek VAT, bez możliwości jego późniejszego odliczenia. Do sądu krajowego należy dokonanie w tym zakresie niezbędnych ustaleń (wyroki: Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 31–33; Gemeente ‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 35).

43 W świetle wszystkich powyższych ustaleń na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w przypadku takim jak rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym, podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT od przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. b) tej dyrektywy budynku, który podatnik zbudował, stanowi cena zakupu, w momencie tego przeznaczenia, budynków, których położenie, rozmiar i inne zasadnicze właściwości są podobne do położenia, rozmiaru i zasadniczych właściwości rozpatrywanego budynku. W tym zakresie bez znaczenia jest kwestia, czy część tej ceny zakupu pochodzi z uiszczenia odsetek od kapitału pożyczonego.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 11 część A ust. 1 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 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku takim jak rozpatrywany w sprawie w postępowaniu głównym podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku od wartości dodanej od przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. b) tej dyrektywy budynku, który podatnik zbudował, stanowi cena zakupu, w momencie tego przeznaczenia, budynków, których położenie, rozmiar i inne zasadnicze właściwości są podobne do położenia, rozmiaru i zasadniczych właściwości rozpatrywanego budynku. W tym zakresie bez znaczenia jest kwestia, czy część tej ceny zakupu pochodzi z zapłaty odsetek od kapitału pożyczonego.

Podpisy