Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 28 kwietnia 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Opodatkowanie — Podatek VAT — Transakcje podlegające opodatkowaniu — Przeznaczenie na cele działalności przedsiębiorstwa towarów uzyskanych „w wyniku działalności przedsiębiorstwa" — Zrównanie z odpłatną dostawą — Podstawa opodatkowania

W sprawie C-128/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów, Niderlandy) postanowieniem z dnia 21 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 marca 2014 r., w postępowaniu:

Staatssecretaris van Financiën,

przeciwko

Het Oudeland Beheer BV,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 lipca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Het Oudeland Beheer BV przez A.J. de Ruitera, belastingadviseur,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez K. Bulterman, C.S. Schillemans oraz M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 października 2015 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: niderlandzki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 5 ust. 3 lit. b), art. 5 ust. 7 lit. a) oraz art. 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 18 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 274) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów, Niderlandy) a Het Oudeland Beheer BV (zwaną dalej „Oudelandem") w przedmiocie określenia podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, dokonanej przez tę spółkę.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Mimo że 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. 2006, L 347, s. 1), to biorąc pod uwagę datę okoliczności faktycznych będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, spór ten reguluje szósta dyrektywa.

4 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej podlega:

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

5 Artykuł 5 tej dyrektywy, zatytułowany „Dostawa towarów", stanowi:

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

[…]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

[…]

b) prawa rzeczowe dające uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości;

[…]

5. Państwa członkowskie mogą uznać odbiór niektórych robót budowlanych za dostawy w rozumieniu ust. 1.

[…]

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 od wartości dodanej od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu;

[…]".

6 Artykuł 11 szóstej dyrektywy przewiduje:

„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, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

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

[…]".

7 Artykuł 13 rzeczonej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju", stanowi:

„B. Pozostałe zwolnienia Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom: […]

g) dostaw[ę] budynków lub ich części, wraz z gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a); […]

C. Prawo wyboru Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

a) najmu i dzierżawy nieruchomości; […] Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalają szczegóły korzystania z niego".

8 Artykuł 17 tej dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń", stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [służą wykonywaniu transakcji] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[…]

c) podatku od wartości dodanej, który jest należny na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

[…]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[…]”.

Prawo niderlandzkie

9 Artykuł 3 Wet op de Omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r.), w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym (zwanej dalej „Wet OB”), przewiduje:

„1. Dostawa towarów obejmuje:

[…]

c) dostawę nieruchomości przez osobę, która je wytworzyła, z wyjątkiem gruntów niezabudowanych, innych niż grunty podlegające zabudowie […]

[…]

h) wykorzystanie do celów działalności gospodarczej towarów wytworzonych w ramach własnego przedsiębiorstwa, jeśli w przypadku nabycia takich towarów od przedsiębiorcy zostałby naliczony podatek, który nie podlegałby w całości lub w części odliczeniu; za towary wytworzone w ramach własnego przedsiębiorstwa uznaje się też towary wytworzone na zamówienie z udostępnionych materiałów, włączywszy w to grunty; z zakresu stosowania niniejszego przepisu wyłączone są grunty niezabudowane, inne niż grunty przeznaczone pod zabudowę […]

[…]

2. Za dostawę towarów uważa się także w szczególności ustanowienie, przeniesienie, zmianę, zrzeczenie się lub wypowiedzenie praw, których przedmiot stanowią nieruchomości, z wyjątkiem hipotek i długów gruntowych, chyba że wzajemne świadczenie, powiększone o podatek obrotowy, wynosi mniej aniżeli wartość rynkowa tych praw. Wartość rynkowa odpowiada przynajmniej kosztowi wytworzenia, włącznie z podatkiem obrotowym, nieruchomości, której dotyczy prawo – takiemu, jaki zostałby poniesiony przy wytworzeniu przez niezależną osobę trzecią w momencie dokonywania czynności”.

10 Artykuł 8 ust. 3 i 5 Wet OB stanowi:

„3. W przypadku dostaw, o których mowa w art. 3 ust. 1 lit. g) i h) oraz w art. 3a ust. 1, za wzajemne świadczenie uznaje się kwotę, którą (nie wliczając podatku obrotowego) należałoby zapłacić za te towary, gdyby w momencie dostawy miały one zostać nabyte lub wytworzone w stanie, w jakim znajdowały się w tym momencie.

[…]

5. Rozporządzenie o charakterze ogólnym może określać, w jakim stopniu:

[…]

b) ciężary dotyczące własności obciążonej długiem gruntowym, wieczystej dzierżawy, prawa zabudowy, służebności, mieszkań, praw członkowskich w spółce nieruchomościowej (*lidmaatschapsrechten*) oraz innych podobnych praw, wchodzą w zakres wzajemnego świadczenia;

[…]”.

11 Artykuł 5 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”) przewiduje:

„1. W przypadku ustanowienia, przeniesienia, zrzeczenia się lub wypowiedzenia prawa wieczystej dzierżawy, prawa zabudowy lub służebności wartość czynszu dzierżawnego, opłaty lub czynszu najmu wchodzi w zakres wzajemnego świadczenia, przy czym nie może ono być wyższe od wartości rynkowej rzeczy, do której odnosi się to prawo. Wartość rynkowa odpowiada przynajmniej kosztowi wytworzenia, włącznie z podatkiem obrotowym, nieruchomości, której dotyczy prawo – takiemu, jaki zostałby poniesiony przy wytworzeniu przez niezależną osobę trzecią w momencie dokonywania czynności.

[…]

5. Wartość czynszu dzierżawnego, opłaty lub czynszu najmu jest ustalana z uwzględnieniem załącznika A do niniejszego rozporządzenia.

[…]”.

12 Załącznik A do rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„[…]

b) Wartość czynszu dzierżawnego, opłaty, czynszu najmu lub odszkodowania, która staje się wymagalna po określonym czasie, jest ustalana na podstawie stałej kwoty rocznej, pomnożonej przez liczbę lat, w których powinny nastąpić wpłaty […]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

13 W dniu 8 marca 2004 r. Oudeland jako dzierżawca zawarł umowę wieczystej dzierżawy dotyczącej działki gruntu i budynku biurowego w budowie (zwanego dalej „danym budynkiem biurowym”) w zamian za płacone z góry roczne wynagrodzenie (zwane dalej „rocznym czynszem dzierżawnym”). Czas trwania tej dzierżawy został określony na 20 lat, a roczny czynsz dzierżawny wynosił 330 000 EUR.

14 Zgodnie z art. 3 ust. 2 Wet OB, przepisem opartym na art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy było traktowane jak dostawa nieruchomości do celów poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") i w konsekwencji zostało objęte tym podatkiem. Na mocy art. 8 ust. 5 lit. b) tej ustawy w związku z art. 5 ust. 5 rozporządzenia wykonawczego podstawa opodatkowania dostawy takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego obejmuje wartość prawa wieczystej dzierżawy, obliczoną zgodnie z lit. b) załącznika A do rozporządzenia wykonawczego, czyli skapitalizowaną wartość łącznych czynszów dzierżawnych. W niniejszym przypadku wartość ta została ustalona na 3 844 500 EUR.

15 W konsekwencji ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy będące przedmiotem postępowania głównego zostało opodatkowane VAT. Oudeland zapłacił ten podatek w kwocie 730 455 EUR przedsiębiorcy, z którym zawarł daną umowę wieczystej dzierżawy i dokonał odliczenia tej kwoty w deklaracji VAT dotyczącej marca 2004 r.

16 Po ustanowieniu prawa wieczystej dzierżawy Oudeland zrealizował budowę danego budynku biurowego i odebrał go jako budynek gotowy do użytkowania. Koszty realizacji tego budynku wyniosły 1 571 749 EUR. Od tej kwoty Oudeland zapłacił i bezpośrednio odliczył kwotę 298 632 EUR tytułem podatku VAT. Podczas realizacji zabudowy stał się wymagalny pierwszy roczny czynsz dzierżawny i został on uiszczony przez spółkę Oudeland.

17 Oudeland oddał w najem dany budynek biurowy od dnia 1 czerwca 2004 r. Zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi, które są oparte na art. 13 część C lit. a) szóstej dyrektywy, Oudeland postanowił, w odniesieniu do części tego budynku i w porozumieniu z najemcami, zrezygnować ze zwolnienia z podatku VAT mającego zastosowanie do oddania nieruchomości w najem. Oddanie w najem pozostałej części budynku było zwolnione z podatku VAT.

18 Oudeland uznał, że oddanie w najem danego budynku biurowego należało zakwalifikować jako dostawę na potrzeby jego przedsiębiorstwa towaru wytworzonego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB i art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Zapłacił on podatek VAT od części tego budynku, która korzystała ze zwolnienia z podatku i która w rezultacie nie uprawniała do odliczenia. W deklaracji Oudeland określił podstawę opodatkowania dostawy spornej w postępowaniu głównym na całość kosztów, bez podatku VAT, wzniesienia budynku, powiększonych o kwotę rocznego czynszu dzierżawnego, który był już wymagalny w momencie dostawy.

19 Organ podatkowy uznał, że podstawę opodatkowania z tytułu oddania danego budynku biurowego w najem należy oprzeć na kosztach realizacji zabudowy powiększonych o skapitalizowaną wartość łącznych czynszów dzierżawnych. Względem spółki Oudeland została wydana, za okres od 1 do 30 czerwca 2004 r., decyzja w sprawie określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego na kwotę równą różnicy między podstawą opodatkowania obliczoną przez spółkę Oudeland a podstawą opodatkowania obliczoną przez organ podatkowy. Mimo odwołania złożonego przez Oudeland decyzja ta została utrzymana w mocy.

20 Ponieważ skarga wniesiona przez Oudeland na decyzję oddalającą jego odwołanie została uznana za bezzasadną przez Rechtbank te 's-Gravenhage (sąd rejonowy w Hadze, Niderlandy), Oudeland wniósł apelację od tego ostatniego orzeczenia do Gerechtshof te 's-Gravenhage (sądu apelacyjnego w Hadze, Niderlandy).

21 Ów sąd apelacyjny uznał, że zgodnie z art. 8 ust. 3 Wet OB do podstawy opodatkowania dostaw, w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) tej ustawy, należy koszt wytworzenia odnoszący się do gruntu znajdującego się w wieczystej dzierżawie spółki Oudeland i że w tym wypadku należy przyjąć za punkt wyjścia wartość, jaką grunt ten miał dla spółki Oudeland w chwili dostawy, o której mowa w art. 3

ust. 1 lit. h) Wet OB. Ponadto według tego sądu wartości tej nie można zrównać z wartością, którą w tym samym momencie grunt ten miałby dla jego właściciela, lecz należy ją ograniczyć do kwoty rocznego czynszu dzierżawnego zapłaconego przed realizacją zabudowy danego budynku biurowego.

22 Gerechtshof te 's-Gravenhage (sąd apelacyjny w Hadze) w rezultacie uchylił orzeczenie Rechtbank te 's-Gravenhage (sądu rejonowego w Hadze), decyzję organu podatkowego oddalającą odwołanie Oudelandu, a także decyzję w sprawie określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego skierowaną do tej spółki.

23 Do Hoge Raad der Nederlanden (sądu najwyższego Niderlandów, Niderlandy) sekretarz stanu ds. finansów wniósł kasację od wyroku wydanego w postępowaniu apelacyjnym.

24 Spór pomiędzy stronami w postępowaniu głównym dotyczy sposobu, w jaki należy określić podstawę opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Podczas gdy Oudeland jest zdania, że tylko kwoty poniesione do dnia dostawy, czyli kwoty rocznych czynszów dzierżawnych wymagalnych w tej dacie, a także koszty związane z realizacją zabudowy danego budynku biurowego należą do tej podstawy opodatkowania, w celu określenia wartości prawa dzierżawy wieczystej sekretarz stanu ds. finansów opiera się na skapitalizowanej wartości łącznych czynszów dzierżawnych.

25 Sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy zgodnie z wyrokiem z dnia 8 listopada 2012 r., Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), należy wyłączyć z podstawy opodatkowania składniki kosztów wytworzenia, w odniesieniu do których podatek VAT został zapłacony, czyli wartość prawa wieczystej dzierżawy i koszty związane z realizacją zabudowy danego budynku biurowego i to nawet w sytuacji, w której podatnik bezpośrednio dokonał odliczenia w pełnej wysokości podatku VAT uiszczonego od tych składników, na podstawie przepisów prawa krajowego.

26 Jeżeli owe składniki kosztów wytworzenia przywołane w poprzednim punkcie niniejszego wyroku powinny być objęte podstawą opodatkowania, o której mowa w art. 8 ust. 3 Wet OB w związku z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, to sąd odsyłający zastanawia się, w jaki sposób należy określić ową podstawę w odniesieniu do prawa wieczystej dzierżawy, a w szczególności, w jaki sposób wartość kolejnych należnych czynszów dzierżawnych należy do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

27 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że do podstawy opodatkowania z tytułu dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy nie należy koszt wytworzenia gruntu i innych materiałów, od których podatnik uiścił podatek VAT z tytułu ich nabycia (w tym wypadku: przez ustanowienie prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości)? Czy jest inaczej, jeżeli na podstawie przepisów prawa krajowego – bez względu na to, czy są one w tym zakresie zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie – podatnik odliczył ten podatek przy okazji nabycia?

2) Czy w przypadku takim jak niniejszy, w którym grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte poprzez ustanowienie prawa rzeczowego w rozumieniu art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy należy wartość czynszu, czyli wartość kwot, które należy corocznie uiszczać przez cały okres, na jaki to prawo rzeczowe zostało ustanowione, lub które należy jeszcze uiścić w pozostałym okresie, na jaki prawo to zostało ustanowione?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wartość prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości i koszty realizacji zabudowy budynku biurowego wzniesionego na danym gruncie mogą być włączone do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, jeżeli podatnik zapłacił już podatek VAT od tej wartości i tych kosztów, ale również bezpośrednio i w pełnej wysokości odliczył ten podatek.

29 Na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą również traktować jako odpłatne dostawy 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.

30 Owo uprawnienie umożliwia państwom członkowskim ukształtowanie ich przepisów podatkowych w taki sposób, aby przedsiębiorstwa, które z powodu wykonywania działalności zwolnionej z podatku VAT nie mogą odliczyć podatku VAT uiszczonego w momencie nabycia ich towarów dla przedsiębiorstwa, nie doznawały uszczerbku w porównaniu z konkurentami, którzy wykonują tę samą działalność z wykorzystaniem towarów, które uzyskali bez zapłaty podatku VAT, ponieważ sami je wyprodukowali lub, ogólnie rzecz ujmując, uzyskali je w wyniku działalności swego przedsiębiorstwa (wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 26).

31 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że – jak wskazał rzecznik generalny w pkt 42 opinii – zastosowanie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy jest uzależnione od spełnienia trzech przesłanek o charakterze kumulatywnym.

32 W pierwszej kolejności dany towar powinien być „towar[em] wytworzony[m], skonstruowany[m], wydobyty[m], przetworzony[m] […] w wyniku [działalności przedsiębiorstwa podatnika]". Trybunał orzekł, że aby uprawnienie traktowania zrównanego z odpłatną dostawą mogło być stosowane w sposób, który rzeczywiście wyeliminuje wszelką nierówność w dziedzinie podatku VAT pomiędzy podatnikami, którzy nabyli towary innych podatników, i podatnikami, którzy uzyskali te towary w wyniku działalności przedsiębiorstwa, art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy obejmuje nie tylko towary w całości wytworzone, skonstruowane, wydobyte lub przetworzone przez samo dane przedsiębiorstwo, ale również towary wytworzone, skonstruowane, wydobyte lub przetworzone przez osoby trzecie z wykorzystaniem materiałów przekazanych przez rzeczone przedsiębiorstwo, a zrównanie to powinno rozciągać się na wszystkie towary wytworzone lub ulepszone przez osoby trzecie (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 listopada 2012 r., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 27, 28, a także z dnia 10 września 2014 r., Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 28).

33 W drugiej kolejności podatnik musi przeznaczyć ten towar na cele działalności jego przedsiębiorstwa.

34 W trzeciej kolejności nabycie tego towaru od innego podatnika nie powinno uprawniać pierwszego podatnika do odliczenia podatku VAT w pełnej wysokości.

35 Po wyjaśnieniu tej kwestii należy podkreślić, że w niniejszym przypadku po nabyciu, z jednej strony, poprzez zawarcie umowy wieczystej dzierżawy, prawa do danej działki gruntu i do budynku biurowego w budowie znajdującego się na tym gruncie, zapłaceniu podatku VAT od tego nabycia i odliczeniu podatku w swej deklaracji VAT za marzec 2004, a z drugiej strony, zrealizowaniu budowy, zapłaceniu

podatku VAT od kosztów realizacji i odliczeniu owego podatku, Oudeland oddał rzeczony budynek biurowy w najem, rezygnując jedynie z części zwolnienia z podatku VAT przewidzianego dla najmu nieruchomości.

36 Ponieważ oddanie w najem przez Oudeland tak zrealizowanej nieruchomości zostało uznane za przeznaczenie na cele przedsiębiorstwa towaru uzyskanego w wyniku działalności tego przedsiębiorstwa, a nieruchomość ta została wykorzystana częściowo do innych celów niż transakcji podlegających opodatkowaniu, to oddanie w najem zostało zatem potraktowane jak dostawa w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy i opodatkowane VAT.

37 Zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy podstawą opodatkowania jest „cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt wytworzenia określony w momencie dostawy".

38 Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że ze wspomnianego art. 11 część A ust. 1 lit. b) jednoznacznie wynika, iż tylko w braku ceny zakupu towarów lub ceny podobnych towarów podstawę opodatkowania stanowi „koszt wytworzenia" (wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 37).

39 W tym względzie sąd odsyłający wskazuje, że w niniejszej sprawie jest bezsporne, iż brak jest ceny zakupu towaru podobnego do danego budynku biurowego. W konsekwencji należy oprzeć się na koszcie wytworzenia.

40 Jednakże sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy składniki kosztów wytworzenia, od których został zapłacony podatek VAT, czyli wartość wieczystej dzierżawy i koszty realizacji danego budynku biurowego, powinny zostać wyłączone z podstawy opodatkowania, mimo że podatnik na podstawie przepisów właściwego prawa krajowego bezpośrednio i w pełnej wysokości odliczył zapłacony podatek VAT od ustanowienia prawa wieczystej dzierżawy i realizacji zabudowy tej nieruchomości.

41 W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że uprawnienie do zrównania z odpłatną dostawą nie może zostać zastosowane w celu poboru kwoty podatku VAT od wartości towarów, od której podatnik ten już wcześniej w ramach uprzedniego opodatkowania zapłacił podatek VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 32).

42 Takie ponowne opodatkowanie byłoby bowiem sprzeczne zarówno z istotnymi cechami podatku VAT, zgodnie z którymi podatek ten znajduje zastosowanie do wartości dodanej odnośnych towarów lub usług, ponieważ podatek VAT należny od transakcji jest obliczany po odliczeniu podatku, który został uiszczony w trakcie transakcji poprzedzającej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 grudnia 1992 r., Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, pkt 14; z dnia 17 września 1997 r., UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, pkt 34, a także z dnia 29 kwietnia 2004 r., GIL Insurance i in., C-308/01, EU:C:2004:252, pkt 33), jak i z celem rzeczonego upoważnienia do zrównania, które polega oczywiście na umożliwieniu państwom członkowskim opodatkowania podatkiem VAT przeznaczenia towarów na cele działalności zwolnionej z podatku VAT, lecz nie zmierza w żaden sposób do zezwolenia rzeczonym państwom na wielokrotne opodatkowywanie podatkiem VAT tej samej części wartości tych towarów (wyrok z dnia 8 listopada 2012 r., Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 32).

43 Jak zasadniczo stwierdził rzecznik generalny w pkt 49 opinii, jeżeli podatek VAT zapłacony od składników kosztów wytworzenia został następnie odliczony, opodatkowanie wynikające ze zrównania z odpłatną dostawą nie prowadzi do powtórnego opodatkowania tej samej wartości. Wyłącznie bowiem wtedy, gdy podatkiem VAT przypadającym na te składniki opodatkowany jest podatnik – ponieważ nie dokonał on ich odliczenia – owych składników nie należy uwzględniać w podstawie opodatkowania na mocy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

44 W tym zakresie Trybunał orzekł, 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 (zob. wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Wynika z tego, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 50 opinii, że wartości, od których podatnik zapłacił już podatek VAT, lecz go odliczył, mogą być objęte podstawą opodatkowania, o której mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

46 W konsekwencji, biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wartość prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości i koszty realizacji zabudowy budynku biurowego wzniesionego na danym gruncie mogą być włączone do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, jeżeli podatnik zapłacił już podatek VAT od tej wartości i tych kosztów, ale również bezpośrednio i w pełnej wysokości odliczył ten podatek.

W przedmiocie pytania drugiego

47 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający w istocie dąży do ustalenia, czy w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, w której grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte poprzez ustanowienie prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z tych nieruchomości, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wartość tego prawa rzeczowego podlegająca uwzględnieniu w podstawie opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) owej dyrektywy odpowiada wartości kwot, które należy corocznie uiszczać tytułem wzajemnego świadczenia, przez cały okres wieczystej dzierżawy ustanawiającej to prawo rzeczowe, czy też wartość kwot, które należy uiścić w pozostałym okresie tej dzierżawy.

48 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że jak wyjaśniono w pkt 38 i 39 niniejszego wyroku, jedynie w braku ceny zakupu towarów lub ceny podobnych towarów podstawę opodatkowania stanowi „koszt wytworzenia" oraz że w niniejszym przypadku brak jest ceny zakupu towaru podobnego do danego budynku biurowego.

49 W konsekwencji podstawę opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w postępowaniu głównym stanowi koszt wytworzenia.

50 W drugiej kolejności, z samego brzmienia art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wynika, że koszt wytworzenia, jak i cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów powinny być ustalone w momencie dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy.

51 W trzeciej kolejności należy przypomnieć, że na podstawie przepisu krajowego wdrażającego uprawnienie przewidziane w art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy w niniejszym przypadku zostało potraktowane jak dostawa towaru. W odniesieniu do ustanowienia prawa wieczystej dzierżawy na okres 20 lat, takiego jak będące przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z przepisami właściwego prawa krajowego wzajemne świadczenie za tę dostawę jest ustalane, na podstawie stałej kwoty rocznej, pomnożonej przez liczbę lat, w których powinny nastąpić wpłaty, a w ten sposób uzyskana kwota zostaje następnie skorygowana lub skapitalizowana w momencie ustanowienia tego prawa, zgodnie z wymogami uregulowania krajowego. W niniejszym wypadku ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy spowodowało zapłatę, za jednym razem, podatku VAT należnego od całej kwoty tak ustalonego wzajemnego świadczenia.

52 Należy wyjaśnić, że sposoby ustalania tego wzajemnego świadczenia nie są przedmiotem pytań zadanych przez sąd odsyłający, a wartość tego wzajemnego świadczenia nie została zaskarżona w ramach postępowania głównego.

53 Ponieważ z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynika, że zapłata podatku VAT od wartości prawa wieczystej dzierżawy nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu tej wartości w podstawie opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, o ile podatek ten został bezpośrednio i w pełnej wysokości odliczony, oraz nie jest kwestionowane, że wartość ta stanowi jeden ze składników kosztu wytworzenia, powinno się ustalić, czy należy uwzględnić w całości wartość prawa wieczystej dzierżawy, jak proponuje rząd niderlandzki, czy też jej część.

54 W tym względzie należy stwierdzić, że wieczysta dzierżawa jest ograniczona w czasie i, jak wspomniano w pkt 51 niniejszego wyroku, wartość wzajemnego świadczenia za ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy jest ustalana w zależności od uzgodnionego okresu trwania tej dzierżawy.

55 Jeżeli dostawa w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy następuje nie w tym samym momencie co ustanowienie prawa wieczystej dzierżawy, lecz później, wartość tego prawa, jaką należy wziąć pod uwagę w podstawie opodatkowania odpowiada jego wartości rezydualnej w momencie dostawy (zob. analogicznie wyroki: z dnia 17 maja 2001 r., Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, pkt 80; a także z dnia 8 maja 2013 r., Marinow, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 32).

56 Ta wartość rezydualna prawa wieczystej dzierżawy jest ustalana w zależności od pozostałego okresu wieczystej dzierżawy i obejmuje wartość rocznych opłat pozostałych do zapłaty na jej podstawie, skorygowanych lub skapitalizowanych według tej samej metody, co użyta do określenia wartości prawa wieczystej dzierżawy.

57 Interpretację tę wspiera cel uprawnienia do zrównania, jakie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim, taki jak przywołany w pkt 30 niniejszego wyroku.

58 Bowiem, nawet jeśli w momencie dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, na pozostały okres wieczystej dzierżawy zawartej przez Oudeland konkurent miałby zawrzeć umowę wieczystej dzierżawy dotyczącej tego samego towaru w celu przypisania danego budynku biurowego do tej samej działalności co prowadzona przez Oudeland, koszt wytworzenia prawa wieczystej dzierżawy dla tego konkurenta odpowiadałby wartości tego prawa w momencie zawarcia tej umowy, a zatem jego wartości rezydualnej.

59 Uznanie, tak jak uczynił to rząd niderlandzki, że należy uwzględnić pełną wartość wieczystej dzierżawy odpowiadającą wzajemnemu świadczeniu w chwili jej ustanowienia, prowadziłoby do nieuwzględnienia podniesionego przez rzecznika generalnego w pkt 70 opinii faktu, że wartość wieczystej dzierżawy generalnie zmniejsza się wraz z upływem czasu i prowadziłoby do zignorowania zasady, zgodnie z którą koszt wytworzenia należy ustalić w momencie dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

60 Podobnie kwoty już wymagalnych rocznych należności wprawdzie przedstawiają kwoty uiszczane przez Oudeland z tytułu prawa wieczystej dzierżawy, ale kwoty te nie przedstawiają wartości tego prawa w momencie dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy.

61 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, w której grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte poprzez ustanowienie prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z tych nieruchomości, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wartość tego prawa rzeczowego podlegająca uwzględnieniu w podstawie opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy odpowiada wartości kwot, które należy corocznie uiszczać tytułem

wzajemnego świadczenia, przez pozostały okres wieczystej dzierżawy ustanawiającej to prawo rzeczowe, skorygowanych lub skapitalizowanych według tej samej metody co użyta do określenia wartości ustanowienia prawa wieczystej dzierżawy.

W przedmiocie kosztów

62 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 11 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy interpretować w ten sposób, że wartość prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości i koszty realizacji zabudowy budynku biurowego wzniesionego na danym gruncie mogą być włączone do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej zmienionej dyrektywy, jeżeli podatnik zapłacił już podatek od wartości dodanej od tej wartości i tych kosztów, ale również bezpośrednio i w pełnej wysokości odliczył ten podatek.**

2) **W sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, w której grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte poprzez ustanowienie prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z tych nieruchomości, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 95/7, należy interpretować w ten sposób, że wartość tego prawa rzeczowego podlegająca uwzględnieniu w podstawie opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy odpowiada wartości kwot, które należy corocznie uiszczać tytułem wzajemnego świadczenia, przez pozostały okres wieczystej dzierżawy ustanawiającej to prawo rzeczowe, skorygowanych lub skapitalizowanych według tej samej metody co użyta do określenia wartości ustanowienia prawa wieczystej dzierżawy.**

Podpisy