



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 26 stycznia 2012 r.¹

Sprawy połączone C-621/10 i C-129/11

**Balkan and Sea Properties ADSiCi
ProvaInvest OOD
przeciwko**

**Direktor na Direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno
upravljenje na Nacionalnata agencija za prichodite**

[wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Administratiwen syd Warna
(Bułgaria)]

Podatek VAT — Transakcje między osobami powiązаныmi — Zakres przysługującego państwowi członkowskim na podstawie dyrektywy 2006/112/WE uprawnienia do wprowadzenia opodatkowania w oparciu o wartość wolnorynkową — Możliwość bezpośredniego stosowania dyrektywy, w przypadku gdy prawodawstwo krajowe przekracza zakres przyznanego uprawnienia

1. W przedmiotowych wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Administratiwen syd Warna (Bułgaria) zwraca się o wytyczne na temat granic uprawnień przyznaných w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE², zgodnie z którym w razie wystąpienia określonych przesłanek państwa członkowskie mogą odstąpić od ogólnej zasady, że podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane przez dostawcę lub usługodawcę, i zamiast tego mogą one określić podatek od wartości dodanej (zwany dalej „podatkiem VAT”) na podstawie wartości wolnorynkowej dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Sąd odsyłający pragnie również dowiedzieć się, czy ustawodawstwo bułgarskie, które czyni użytek z tej możliwości w odniesieniu do szerszego zakresu przesłanek, jest zgodne z dyrektywą 2006/112, a jeśli nie jest, to czy art. 80 ust. 1 tej dyrektywy ma bezpośredni skutek i czy może on być wobec tego bezpośrednio stosowany przez sąd krajowy.

Prawodawstwo UE dotyczące podatku VAT

2. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 określa ogólną zasadę systemu podatku VAT:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji [Każda transakcja będzie podlegała podatkowi VAT obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług], po odjęciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

1 — Język oryginału: angielski.

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

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie [łącznie z tym etapem]”.

3. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112³ ustanawia ogólną zasadę dotyczącą ustalania podstawy opodatkowania podatkiem VAT:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77⁴], 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”.

4. Artykuł 80 dyrektywy 2006/112 przewiduje dalsze wyjątki od tej ogólnej zasady:

„1. W celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania w następujących przypadkach państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, ażeby podstawą opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, była wartość wolnorynkowa:

- a) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej, a odbiorca dostawy towarów lub świadczenia usług nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177⁵];
- b) w przypadku gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej i dostawca lub usługodawca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177, a dostawa towarów lub świadczenie usług podlega zwolnieniu na mocy art. 132, 135, 136, 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390b⁶];
- c) w przypadku gdy wynagrodzenie jest wyższe od wartości wolnorynkowej, a dostawca lub usługodawca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177.

Do celów akapitu pierwszego powiązania prawne mogą obejmować relacje między pracodawcą a pracownikiem lub członkami rodziny pracownika lub wszelkimi innymi blisko z nim związanymi osobami.

2. Czyniąc użytek z możliwości przewidzianej w ust. 1, państwa członkowskie mogą określić kategorie dostawców, usługodawców nabywców lub usługobiorców, do których wspomniane środki mają zastosowanie.

3 — Wcześniej art. 11 A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zmienianej następnie kilkakrotnie, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

4 — Artykuły te określają szczególne zasady ustalania podstawy opodatkowania w przypadkach, odpowiednio, wykorzystania lub przekazania towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa, korzystania z towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa lub usług do celów prywatnych, przemieszczenia do innego państwa członkowskiego i świadczenia przez podatnika usług do celów działalności jego przedsiębiorstwa.

5 — Artykuły 167–169 dotyczą prawa podatników do odliczenia naliczonego podatku VAT obciążającego dostawę [towarów lub usług] wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych transakcji tych podatników; art. 170 i 171 dotyczą zwrotu podatku VAT w odniesieniu do niektórych transakcji transgranicznych; art. 173–175 ustanawiają system proporcji podlegającej odliczeniu, gdzie opodatkowane nakłady są wykorzystywane przy czynnościach zarówno objętych podatkiem, jak i zwolnionych; art. 176 i 177 przewidują, że niektóre kategorie naliczonego podatku VAT mogą nie podlegać odliczeniu.

6 — Artykuły 132, 135 i 136 przewidują, iż niektóre kategorie transakcji świadczenia usług lub dostaw towarów podlegają zwolnieniu z podatku VAT (bez odliczenia podatku naliczonego) we wszystkich państwach członkowskich (zob. także pkt 54 poniżej); pozostałe przywołane artykuły przyznają poszczególnym państwom członkowskim, w drodze odstępstwa, możliwość dalszego stosowania niektórych innych zwolnień tego typu.

[...]”.

5. Pomocne może być zrozumienie przyczyn wprowadzenia fakultatywnych wyjątków⁷.

6. Ogólnie rzecz biorąc, podmioty gospodarcze nie mają bodźców, aby przy ustalaniu cen uwzględniać kwotę podatku VAT obciążającego świadczone przez nie usługi lub dostarczane towary, szczególnie gdy obie strony są podatnikami z pełnym prawem do odliczenia podatku VAT⁸. Jeżeli tak nie jest, możliwe są sytuacje, w których dostawca lub usługodawca i klient uzgadniają sztucznie zawyżone lub obniżone ceny, czego skutkiem będzie pomniejszenie całkowitego obciążenia podatkiem VAT i zmniejszenie wpływów z podatku VAT. Szczególne znaczenie mają dwa rodzaje sytuacji.

7. Pierwsza to taka, gdy klient nie korzysta z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT (może on być konsumentem końcowym lub podatnikiem, który swoje towary lub usługi wykorzystuje w celu dokonania dostawy lub świadczenia podlegającego zwolnieniu, lub „mieszanym” dostawcą lub usługodawcą korzystającym jedynie częściowo z prawa do odliczenia⁹). W interesie takiego klienta leży uiszczenie mniejszej kwoty podatku VAT od otrzymywanych towarów i usług w drodze nabycia ich po sztucznie zaniżonych cenach. Taka sytuacja objęta jest zakresem regulacji art. 80 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

8. Druga sytuacja ma miejsce wówczas, gdy dostawca lub usługodawca jest podatnikiem „mieszanym”, którego prawo do odliczenia podatku VAT jest zależne od proporcji opodatkowanych dostaw towarów i świadczonych usług, przypadającej na wszystkie dokonane przez niego transakcje. Proporcjonalna część podatku VAT, którą może on odliczyć, wzrośnie, jeżeli wartość podlegających zwolnieniu transakcji tego podatnika zostanie sztucznie zaniżona lub jeżeli wartość jego opodatkowanych transakcji zostanie sztucznie zawyżona [sytuacje, do których odnosi się art. 80 ust. 1 lit. b) i c) odpowiednio¹⁰].

9. Ustalenia tego typu są jednak mało prawdopodobne, chyba że obie strony są tak blisko powiązane, iż rzeczywista cena, bez podatku VAT, nie ma dla nich ogólnego finansowego znaczenia – w normalnych okolicznościach, z gospodarczego punktu widzenia, dla dostawcy lub usługodawcy bezsensowne jest uzgadnianie sztucznie niskiej ceny, a dla klienta bezsensowne jest uzgadnianie ceny sztucznie wysokiej. Z tego względu w ramach art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 uprawnienie do opodatkowania na podstawie wartości wolnorynkowej ograniczone jest do dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, „z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne”.

7 — W 2006 r., jako art. 11 A ust. 6 szóstej dyrektywy. Zobacz art. 1 ust. 3 dyrektywy Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. zmieniającej dyrektywę 77/388 w odniesieniu do niektórych środków w celu uproszczenia procedury obciążania podatkiem od wartości dodanej i pomocy w zwalczaniu uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania oraz uchylającej niektóre decyzje przyznające odstępstwa (Dz.U. L 221, s. 9). Motywy 1 i 3 dyrektywy 2006/69 określają, iż ma ona za cel zastąpienie upoważnieniem generalnym przyznanych poszczególnym państwom członkowskim kilku uprawnień do wprowadzenia odstępstw. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość ingerencji w odniesieniu do wartości dostaw i nabyć w określonych ograniczonych przypadkach, w celu uniknięcia strat podatkowych powodowanych działaniem stron powiązanych, zmierzających do uzyskania korzyści podatkowych. Zobacz również uzasadnienie propozycji tej dyrektywy [COM(2005) 89 wersja ostateczna], w szczególności na s. 5 i 6.

8 — Zgodnie z art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 podatnicy są zasadniczo uprawnieni do odliczenia – w momencie gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny – jakiegokolwiek kwoty podatku VAT należnej lub zapłaconej od towarów lub usług, które zostały im dostarczone, pod warunkiem że te towary lub usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji tych podatników. Podatek VAT jest więc z podatkowego punktu widzenia neutralny dla zainteresowanych podmiotów gospodarczych (zob. także wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 39 i nast. i przytoczone tam orzecznictwo).

9 — Ponieważ zgodnie z art. 167 i 168 dyrektywy 2006/112 prawo do odliczenia jest ograniczone do przypadków, w których towary lub usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji, towary lub usługi wykorzystane na potrzeby transakcji objętych zwolnieniem nie dają prawa do odliczenia. W przypadku gdy wykorzystanie dostarczonych towarów lub usług nie może być przyporządkowane określonym towarom lub usługom dostarczonym przez podatnika, którego transakcje są zarówno opodatkowane, jak i objęte zwolnieniem, zastosowanie mają art. 173 i nast. dyrektywy 2006/112, które przewidują określenie proporcji podlegającej odliczeniu poprzez stosunek pomiędzy opodatkowanymi a zwolnionymi transakcjami.

10 — Można zauważyć, że transakcje na rynku nieruchomości (sprzedaż, dzierżawa lub wynajem) mogą być opodatkowane albo zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 135 ust. 1 lit. j)–l) lub art. 137 ust. 1 lit. b)–d), zob. pkt 54 poniżej.

10. „Wartość wolnorynkowa” zdefiniowana została w art. 72 dyrektywy 2006/112 jako „całkowit[a] kwot[a], jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu”.

Prawodawstwo bułgarskie dotyczące podatku VAT

11. Sąd odsyłający przywołuje kilka ważnych przepisów Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”) z 2006 r., a w szczególności, że:

- na podstawie art. 27 ust. 3 pkt 1 podstawę opodatkowania przy transakcjach pomiędzy osobami powiązanymi stanowi wartość wolnorynkowa towarów lub usług;
- na podstawie art. 45 ust. 1 przeniesienie własności lub ograniczonych praw rzeczowych na nieruchomości jest objęte zwolnieniem;
- art. 45 ust. 1, na mocy art. 45 ust. 5 pkt 2, nie ma zastosowania do przeniesienia własności lub innych praw rzeczowych przysługujących do wyposażenia, maszyn, osprzętu lub budynków, które są trwale związane z gruntem lub zainstalowane pod powierzchnią ziemi, jak też do ich najmu;
- na podstawie art. 70 ust. 5 w przypadku nieprawidłowo pobranego podatku nie istnieje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

12. Inne istotne uregulowania zawarte są w „przepisach uzupełniających” Danyczno-osiguritelniya procesualen kodeks (kodeksu postępowania w sprawach podatków i ubezpieczeń społecznych, zwanego dalej „DOPK”). W szczególności:

- paragraf 1 pkt 3 definiuje „osoby powiązane” w rozumieniu art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS (bardziej szczegółowo niż art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112, ale w granicach dowolności przyznanej tym przepisem);
- zgodnie z § 1 pkt 8 wartością wolnorynkową jest wynagrodzenie, bez podatku VAT i podatku akcyzowego, jakie należałoby uiścić w tych samych warunkach za te same lub podobne towary lub usługi na podstawie czynności prawnej między osobami, które nie są powiązane;
- paragraf 1 pkt 10 wymienia pięć sposobów określania wartości wolnorynkowej, które mają być stosowane zgodnie z instrukcjami wydanymi przez ministerstwo finansów.

Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

Sprawa C-621/10 Balkan and Sea Properties ADSIC

13. W 2009 r. Balkan and Sea Properties ADSIC (zwana dalej „Balkan and Sea”), fundusz powierniczy inwestujący w nieruchomości, nabyła od Rawda tur EOOD za łączną cenę 21 318 852 BGN¹¹ różnego rodzaju nieruchomości w miejscowości Ravda. Rawda tur EOOD jest jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, powiązaną z Balcan and Sea w rozumieniu § 1 pkt 3 przepisów uzupełniających do DOPK. Do ceny tej naliczony został podatek VAT¹², a Balkan and Sea dążyła do odliczenia tego podatku od podatku należnego.

11 — Wartość bułgarskiego lewa (BGN) wynosiła wówczas około 0,5 EUR.

12 — Z czego można wywnioskować, że transakcja nie została zwolniona zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. j), k) lub l) albo że na podstawie art. 137 ust. 1 lit. b) lub c) wykorzystane zostało prawo wyboru opodatkowania.

14. Według oszacowania wykonanego na zlecenie organu podatkowego wartość rynkowa nieruchomości wynosiła 21 216 300 BGN. Organ ten uznał zatem, że wartość transakcji została zawyżona o 102 552 BGN, że podatek VAT przypadający od tej kwoty został pobrany nieprawidłowo w rozumieniu art. 70 ust. 5 ZDDS oraz że z tego względu, w odniesieniu do tej części podatku, wynoszącej 20 510,42 BGN, nie powstało w ogóle prawo do odliczenia podatku VAT¹³.

15. Balkan and Sea zaskarżyła tę wycenę i sprawa ta jest obecnie przedmiotem rozstrzygnięcia Administratiwen syd Warna, który przedstawił Trybunałowi następujące pytania:

- „1) Czy art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku dostaw między osobami powiązanymi, w zakresie, w jakim wynagrodzenie przewyższa wartość wolnorynkową, wartość wolnorynkowa transakcji stanowi podstawę opodatkowania tylko wtedy, gdy dostawca nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, który przypada na zakup lub produkcję towarów będących przedmiotem dostawy?
- 2) Czy art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że gdy dostawca skorzystał z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT od towarów i usług stanowiących przedmiot kolejnych dostaw między osobami powiązanymi o wartości przewyższającej wartość wolnorynkową, a prawo to nie było skorygowane na podstawie art. 173–177 dyrektywy¹⁴], państwo członkowskie nie może ustanowić żadnych środków, na podstawie których jako podstawa opodatkowania określana jest wyłącznie wartość wolnorynkowa?
- 3) Czy w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 [...] są wyczerpująco wymienione przypadki określające przesłanki, w razie wystąpienia których państwo członkowskie może przyjąć środki, na podstawie których podstawę opodatkowania przy dostawach stanowi wartość wolnorynkowa transakcji?
- 4) Czy krajowy przepis prawny taki jak art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS jest dopuszczalny w okolicznościach innych niż wymienione w art. 80 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy 2006/112 [...]?
- 5) Czy w przypadku takim jak niniejszy przepis art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 [...] ma skutek bezpośredni i sąd krajowy może go bezpośrednio stosować?”.

Sprawa C-129/11 Provadinvest OOD

16. Provadinvest OOD (zwana dalej „Provadinvest”) jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która oddaje w dzierżawę działki na gruntach rolnych przeznaczone na prowadzenie szklarni składających się z konstrukcji stalowych pokrytych folią z polietylenu (lub struktur polietylenu – precyzyjny charakter tych konstrukcji nie został w pełni wyjaśniony w postanowieniu odsyłającym). W 2009 r. spółka ta sprzedała trzy takie działki, każdą o powierzchni ok. 6 hektarów, wraz z konstrukcjami, którymi były wzniesione na tych działkach szklarnie, oraz ze wszystkimi ulepszeniami i trwałymi uprawami. Dwie z tych działek zostały sprzedane jednemu ze wspólników spółki, a trzecia prokurentowi spółki. Uiszczona cena wynosiła w każdym przypadku 25 000 BGN, a faktury nie określały jakiegokolwiek kwoty podatku VAT.

17. Działki, konstrukcje będące szklarniami, ulepszenia i uprawy zostały oszacowane przez rzeczoznawcę, który wolnorynkową wartość konstrukcji znajdujących się na trzech działkach wycenił na łączną kwotę 392 700 BGN.

13 — Odpowiednią stawką podatku VAT jest 20%.

14 — Odniesienie do „skorygowania” na podstawie tych artykułów nie jest może szczególnie fortunnie dobranym zwrotem, gdyż artykuły te dotyczą proporcji podlegającej odliczeniu i ograniczenia prawa do odliczenia – zob. przypis 5 powyżej.

18. Na tej podstawie organ podatkowy uznał, że transakcje te obejmowały zarówno dostawy zwolnione (działki gruntu), jak i opodatkowane (osprzęt, ulepszenia i uprawy). W tym ostatnim przypadku, ponieważ strony były powiązane w rozumieniu § 1 pkt 3 przepisów uzupełniających do DOPK, podstawę opodatkowania stanowiła wartość rynkowa ustalona przez rzeczoznawcę. W związku z tym organ podatkowy określił kwotę należnego podatku VAT na 78 540 BGN.

19. Spółka Provadinvest zaskarżyła tę decyzję i sprawa ta jest obecnie przedmiotem rozstrzygnięcia Administratiwen syd Warna, który przedstawił Trybunałowi następujące pytania:

- „1) Czy art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku dostaw między osobami powiązanymi, gdy wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej, wartość wolnorynkowa transakcji stanowi podstawę opodatkowania tylko wtedy, gdy dostawca lub nabywca nie ma prawa do odliczenia w całości podatku VAT przypadającego na zakup lub wytworzenie towarów będących przedmiotem dostawy?
- 2) Czy art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy dostawca skorzystał z prawa do odliczenia w całości podatku VAT od towarów i usług stanowiących przedmiot późniejszej dostawy między osobami powiązanymi o wartości niższej od wartości wolnorynkowej, a prawo to nie zostało skorygowane na podstawie art. 173–177^[15] dyrektywy i dostawa nie podlega zwolnieniu na podstawie art. 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 oraz art. 380–390 dyrektywy, państwo członkowskie nie może ustanowić środków przewidujących, że podstawą opodatkowania jest wyłącznie wartość wolnorynkowa?
- 3) Czy art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112 [...] należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy nabywca skorzystał z prawa do odliczenia w całości podatku od towarów i usług stanowiących przedmiot późniejszej dostawy między osobami powiązanymi o wartości niższej od wartości wolnorynkowej, a to prawo do odliczenia nie zostało skorygowane na podstawie art. 173–177 dyrektywy, państwo członkowskie nie może ustanowić środków przewidujących, że podstawą opodatkowania jest wyłącznie wartość wolnorynkowa?
- 4) Czy w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 [...] są wyczerpująco wymienione przypadki określające przesłanki, w razie wystąpienia których państwo członkowskie może przyjąć środki, na podstawie których podstawę opodatkowania przy dostawach stanowi wartość wolnorynkowa transakcji?
- 5) Czy krajowy przepis prawny taki jak art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS jest dopuszczalny w innych okolicznościach niż wymienione w art. 80 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy 2006/112 [...]?
- 6) Czy w przypadku takim jak niniejszy przepis art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112 [...] ma bezpośrednią skuteczność i sąd krajowy może go bezpośrednio stosować?”.

20. Uwagi na piśmie zostały przedstawione Trybunałowi przez rząd bułgarski w sprawie C-621/10 i przez Komisję Europejską w obu sprawach. Ani Balkan and Sea, ani Provadinvest nie przedstawiły swoich uwag. Ponieważ nie złożono wniosku o przeprowadzenie rozprawy, rozprawa nie odbyła się.

Ocena

Uwagi wstępne

21. Zarzuty odnośnie dopuszczalności wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zostały podniesione, ale należy stwierdzić, że postanowienia odsyłające nie opisują okoliczności faktycznych postępowań zawisłych przed sądem krajowym tak szczegółowo, jak można byłoby sobie

15 — Zobacz przypis 14 powyżej.

tego życzyć. W szczególności byłoby pożądanego, gdyby w każdym przypadku sąd krajowy stwierdził w sposób bardziej wyraźny, w jakim stopniu każdej ze stron transakcji przysługiwało w rzeczywistości prawo do korzystania z odliczenia podatku VAT lub w jakim stopniu nastąpiło skorzystanie z tego prawa.

22. Jednak, jak wynika z postanowień odsyłających, odpowiedni przepis prawa krajowego – to jest art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS – nie ustanawia żadnych warunków określających stopień, w jakim osoby powiązane muszą korzystać z prawa do odliczenia, aby przepis ten miał zastosowanie. Ponadto treść samych pytań wskazuje, że sąd krajowy uważa, iż okoliczności postępowania przed sądem krajowym, wchodząc w zakres regulacji art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS, pozostają jednocześnie poza zakresem regulacji art. 80 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy 2006/112, przynajmniej przy zastosowaniu ścisłej i literalnej wykładni ich postanowień – innymi słowy, że odpowiednie strony transakcji w obu przypadkach korzystały z pełnego prawa do odliczenia podatku.

23. W obu sprawach pierwsze pytanie dotyczy zasadniczo ustalenia, czy możliwość przewidziana w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ograniczona jest do sytuacji, w których dostawcy lub klientowi, w zależności od przypadku, nie przysługuje pełne prawo do odliczenia. Drugie pytanie w sprawie C-621/10 oraz pytania drugie i trzecie w sprawie C-129/11 dotyczą ustalenia, czy w sytuacji gdy dostawca lub klient, w zależności od przypadku, skorzystał z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, państwa członkowskie zostają pozbawione możliwości przyjęcia, że podstawę opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa. Trzecie pytanie w sprawie C-621/10 i czwarte pytanie w sprawie C-129/11 dotyczą ustalenia, czy art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wyczerpująco wymienia przesłanki, w razie wystąpienia których państwo członkowskie może przyjąć, że podstawą opodatkowania jest wartość wolnorynkowa. Czwarte pytanie w sprawie C-621/10 i piąte pytanie w sprawie C-129/11 dotyczą ustalenia, czy w przypadkach innych niż wymienione w art. 80 ust. 1 wymienionej dyrektywy dopuszczalny jest przepis krajowy, zgodnie z którym wartość rynkowa stanowi podstawę opodatkowania we wszystkich transakcjach między podmiotami powiązanymi.

24. Wszystkie te pytania zmierzają do ustalenia zakresu uprawnień przyznanych w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 i dlatego odniosę się do nich łącznie.

25. W obu tych sprawach ostatnie pytanie dotyczy ustalenia, czy postanowienia art. 80 ust. 1 mają skutek bezpośredni i czy mogą być bezpośrednio stosowane przez sądy krajowe. Jest to związane z innymi zagadnieniami i dlatego odniosę się do tego oddzielnie.

26. Sądzę wreszcie, że dwie kwestie, choć nieporuszone w postanowieniach odsyłających, mogą być pomocne sądowi krajowemu w podjęciu ostatecznego rozstrzygnięcia: w sprawie C-621/10 jest to wycena wartości wolnorynkowej, a w sprawie C-129/11 – prawidłowy stopień, w jakim transakcje powinny być traktowane jako zwolnione lub opodatkowane.

Zakres uprawnień przyznanych w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112

27. Wydaje się oczywiste – i zarówno rząd bułgarski, jak i Komisja podzielają ten pogląd – że uprawnienie przyznane w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ograniczone jest do jednoznacznie określonych w tym przepisie przesłanek. W konsekwencji państwo członkowskie nie może ustanawiać przepisów, zgodnie z którymi wartość wolnorynkowa stanowić ma podstawę opodatkowania wszystkich transakcji między osobami blisko powiązanymi, bez względu na to, czy przesłanki te wystąpiły.

28. Po pierwsze, art. 73 dyrektywy 2006/112 ustanawia jasną ogólną zasadę, z której wynika, że podstawa opodatkowania obejmuje świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane w zamian za transakcję. Owo świadczenie wzajemne jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście

otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych¹⁶. Każdy przepis, który stanowi wyjątek od reguły – tak jak art. 80 dyrektywy 2006/112 – należy interpretować ściśle¹⁷.

29. Po drugie, art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi, że celem wprowadzenia możliwości odstępstwa jest „zapobieżeni[e] uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania”. Cel ten jest szerzej wyjaśniony w motywie 3 dyrektywy 2006/69: „w celu zapewnienia, że nie wystąpi żadna strata podatkowa poprzez wykorzystanie stron powiązanych w celu uzyskania korzyści podatkowych”, oraz w motywie 26 dyrektywy 2006/112: „aby zapobiec wystąpieniu utraty dochodów podatkowych w związku z wykorzystaniem stron powiązanych do celów uzyskania korzyści podatkowych”.

30. Gdy towary lub usługi są dostarczane lub świadczone po sztucznie niskiej lub sztucznie wysokiej cenie między stronami, którym w związku z transakcją przysługuje pełne prawo do odliczenia – innymi słowy, gdy zarówno dostawca lub usługodawca, jak i klient dokonują jedynie transakcji podlegających opodatkowaniu – na tym etapie nie występuje uchylanie się od opodatkowania czy unikanie opodatkowania. W zakresie dotyczącym omawianej transakcji podatek jest całkowicie neutralny dla obu jej stron i pozostanie taki bez względu na ukształtowanie ceny. Na tym etapie nie występuje również „utrata” dochodów podatkowych. Tylko wtedy, gdy łańcuch dostaw kończy się na konsumencie – lub częściowo kończy się na mieszanym podatniku korzystającym z proporcjonalnego prawa do odliczenia – sztucznie niska lub sztucznie wysoka cena może doprowadzić do utraty dochodów podatkowych. Dopiero bowiem w tym momencie łączna kwota podatku VAT należna w związku z całym łańcuchem dostaw ostatecznie „krystalizuje się” i kwota ta jest proporcjonalna tylko do ceny końcowej, niezależnie od kwot naliczonych wcześniej na kolejnych etapach obrotu¹⁸.

31. Po trzecie, motyw 3 dyrektywy 2006/69 i motyw 26 dyrektywy 2006/112 stwierdzają, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość interwencji „[w] szczególnych i ograniczonych przypadkach”. Ograniczenie to jest bardziej jednoznacznie w art. 11 A ust. 6 szóstej dyrektywy, który wskazuje, że możliwość ta może zostać zastosowana „wyłącznie w którejkolwiek z następujących okoliczności”. Choć słowo „wyłącznie” nie pojawia się już w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112, z motywu 3 tej dyrektywy jasno wynika, że przekształcenie tekstu nie wprowadziło żadnej istotnej zmiany.

32. Wreszcie art. 80 ust. 2 dyrektywy 2006/112 wyraźnie upoważnia państwa członkowskie, które skorzystają z tego uprawnienia, do *ograniczenia* kategorii dostawców, usługodawców nabywców lub usługobiorców, do których wspomniane w tym przepisie środki mają mieć zastosowanie. Siłą rzeczy oznacza to, że nie przyznano upoważnienia na *rozszerzenie* tych kategorii, na przykład na podatników, którzy mają pełne prawo do odliczenia podatku VAT.

33. W związku z tym art. 80 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy 2006/112 wyczerpująco wymienia przesłanki, w razie wystąpienia których państwo członkowskie może opodatkować transakcję podatkiem VAT na podstawie jej wartości wolnorynkowej, a nie rzeczywiście zapłaconego wynagrodzenia. Przepis ten nie upoważnia państwa członkowskiego do przyjęcia takiego stanowiska w sytuacji, gdy dostawca, usługodawca lub klient – w zależności od przypadku – ma pełne prawo do odliczenia podatku VAT.

34. Z powyższego wynika, że przepis krajowy, który wymaga, aby opodatkowanie podatkiem VAT następowało na podstawie wartości wolnorynkowej we wszystkich przypadkach, gdy strony są blisko ze sobą powiązane, nie jest objęty upoważnieniem przewidzianym w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 co najmniej w takim zakresie, w jakim obejmuje on przypadki, gdy odpowiednia strona transakcji ma pełne prawo do odliczenia podatku VAT.

16 — Zobacz wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gässabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 28.

17 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Królestwu Niderlandów, Zb.Orz. s. I-831, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo.

18 — Zobacz art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

35. Zauważam w tym względzie, że w 2010 r. rząd bułgarski otrzymał wezwanie Komisji stwierdzające, iż art. 27 ust. 3 ZDDS jest niezgodny z art. 73 i 80 dyrektywy 2006/112. Rząd bułgarski podzielił zarzut Komisji i zobowiązał się do zmiany tego przepisu do dnia 1 stycznia 2012 r.

Konsekwencje niezgodności przepisów krajowych

36. W ostatnim pytaniu w każdej ze spraw sąd krajowy pyta, czy art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 ma bezpośrednią skuteczność i czy sądy krajowe mogą go bezpośrednio stosować. Rząd bułgarski i Komisja potraktowały to pytanie w taki sposób, jakby chodziło o kwestię, w jakim zakresie Balkan and Sea lub Provadinvest mogą powoływać się na art. 80 ust. 1 tej dyrektywy w celu zaskarżenia decyzji organów podatkowych. Takie podejście nie jest moim zdaniem najlepszym punktem wyjścia.

37. Na podstawie oceny poprzednich pytań doszłam do wniosku, że przepis krajowy, który wymaga, aby opodatkowanie podatkiem VAT następowało na podstawie wartości wolnorynkowej we wszystkich przypadkach, gdy strony są blisko ze sobą powiązane, nie jest objęty upoważnieniem przewidzianym w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 co najmniej w takim zakresie, w jakim obejmuje on przypadki, gdy odpowiednia strona transakcji ma pełne prawo do odliczenia podatku VAT¹⁹.

38. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem do sądu krajowego należy – w ramach maksymalnego zakresu uznania, jakie daje mu prawo krajowe – dokonanie wykładni oraz zastosowanie przepisu prawa krajowego w zgodzie z prawem Unii²⁰. Obowiązek ten istnieje nawet wtedy, gdy inne przesłanki umożliwiające jednostce powołać się na bezpośredni skutek dyrektywy nie występują²¹. Jeżeli takie zgodne zastosowanie nie jest możliwe, sąd ten ma obowiązek odmówić zastosowania przepisu krajowego w zakresie, w jakim, jest on niezgodny z prawem Unii²².

39. Przede wszystkim z tych względów sąd krajowy powinien dążyć do takiej wykładni art. 27 ust. 3 ZDDS, aby pozostawała ona w zgodzie z prawidłowym wykonaniem uprawnienia przyznanego w art. 80 dyrektywy 2006/112. Jeśli jest to możliwe, kwestia zgodności z dyrektywą lub przyznania bezpośredniej skuteczności któremukolwiek z jej przepisów nie będzie stanowić dalszego problemu. Jeśli nie jest to możliwe, należy odmówić zastosowania przepisu krajowego.

40. W tym ostatnim przypadku należy mieć na względzie dwie możliwości. Albo w sprawach zawisłych przed sądem krajowym odpowiednie strony transakcji korzystały z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, w związku z czym sprawy te nie wchodzą w zakres którejkolwiek z przesłanek wymienionych w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112, albo nie korzystały one z pełnego prawa do odliczenia i sprawy te wchodzą w zakres tych przesłanek.

41. Jeżeli odpowiednie strony transakcji korzystały z pełnego prawa do odliczenia podatku, nie ma miejsca na bezpośrednią skuteczność lub bezpośrednie zastosowanie art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 do przypadków, do których zgodnie z postanowieniami tego przepisu nie ma on zastosowania. Istotny może być natomiast art. 73 tej dyrektywy, mający bezpośrednią skuteczność²³. Artykuł 80 ust. 1 wskazanej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na wprowadzenie odstępstwa od ogólnej zasady co do określenia podstawy wymiaru podatku. W przypadku braku regulacji wprowadzającej odstępstwo zastosowanie powinna mieć ogólna zasada przewidziana w art. 73 dyrektywy

19 — Zwięzłe podsumowanie w formie tabelarycznej uzasadnienia, które następuje dalej – zob. załącznik I do niniejszej opinii.

20 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-395/08 i C-396/08 Bruno i Pettini, Zb.Orz. s. I-5119, pkt 74.

21 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 1984 r. w sprawie 14/83 von Colson i Kamann, Rec. s. 1891, pkt 26, 27.

22 — Zobacz w szczególności ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Bruno i Pettini, pkt 74.

23 — Wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 47.

2006/112²⁴. Podatnicy mogą zatem powoływać się na ten przepis, a sądy mogą go bezpośrednio stosować w celu zagwarantowania, by z wyjątkiem przypadków, w których dyrektywa przewiduje możliwość odstępstwa, podstawę opodatkowania stanowiło rzeczywiście uzyskane świadczenie wzajemne.

42. Z drugiej strony, jeśli odpowiednie strony nie korzystały z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, należy zbadać, czy to państwo, czy też jednostka zmierza do powołania się na bezpośrednią skuteczność art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

43. W tym pierwszym przypadku należy pamiętać, że państwo członkowskie nie może powoływać się przeciwko jednostce na przepisy dyrektywy lub na swoje własne zaniechanie prowadzące do nieskorzystania w sposób prawidłowy z uprawnienia, które przewiduje dyrektywa²⁵.

44. Jeżeli jednak jednostka powołuje się na bezpośrednią skuteczność przepisu dyrektywy przeciwko państwu członkowskiemu, które nie wdrożyło prawidłowo tego przepisu, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasadniczo takie powołanie się jest dopuszczalne, gdy przepisy dyrektywy są wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe²⁶.

45. W tym względzie jest wątpliwe, czy uregulowania, które zostały nieprawidłowo wdrożone przez państwo członkowskie i które przewidują jedynie możliwość skorzystania przez nie z uprawnienia, można uznać za „wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe”.

46. Jednak nie uważam za konieczne, czy nawet pożądane, aby rozważać tę kwestię w kontekście niniejszej sprawy.

47. Teoretycznie prawdą jest, że w przypadku transakcji wchodzącej w zakres przesłanek wymienionych w art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 klient, który zgodził się zapłacić sztucznie zawyżoną cenę, może mimo to chcieć powołać się na postanowienia wymienionego ustępu przeciwko organom podatkowym w celu zastosowania podatku VAT na podstawie wartości wolnorynkowej. Jeżeli taki klient sam nie miał pełnego prawa do odliczenia podatku VAT, to uiszczenie mniejszego podatku VAT od transakcji byłoby dla niego korzystne.

48. Sytuacja ta nie dotyczy jednak żadnego z postępowań, w których złożone zostały wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem odesłania prejudycjalnego nie jest wydawanie doradczych opinii w przedmiocie ogólnych i hipotetycznych pytań, ale potrzeba skutecznego rozstrzygnięcia sporu²⁷. W niniejszym kontekście pytanie nie jest jedynie hipotetyczne w stosunku do postępowania przed sądem krajowym, ale jest raczej mało prawdopodobne, aby hipoteza ta zaszła w normalnym toku zdarzeń, ponieważ oznaczałoby to, że jedna z dwóch powiązanych ze sobą stron, która przystała na sztuczną cenę w celu osiągnięcia wspólnych ogólnych korzyści, odstępuje od zawartego z drugą stroną uzgodnienia.

49. W tych okolicznościach sugeruję, by nie rozważać tej hipotezy, ale raczej zająć się dwiema ostatnimi kwestiami, które – choć nie zostały podniesione przez sąd krajowy – mogą mieć znaczenie dla postępowania przed tym sądem.

24 — Zobacz ww. wymieniony w przypisie 16 wyrok w sprawie Campsa Estaciones de Servicio, pkt 40.

25 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 21 października 2010 r. w sprawie C-227/09 Accardo i in., Zb.Orz. s. I-10273, pkt 44–47 i przytoczone tam orzecznictwo. Zatem w celu skorzystania z takiej możliwości państwa członkowskie muszą podjąć stosowną decyzję (zob. wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Słaby i Kuć, Zb.Orz. s. I-8461, pkt 33).

26 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. s. I-493, pkt 30, 31 i przytoczone tam orzecznictwo.

27 — Zobacz na przykład postanowienie z dnia 10 czerwca 2011 r. w sprawie C-155/11 PPU Mohammad Imran, Zb.Orz. s. I-5095, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo.

Wycena wartości wolnorynkowej

50. W odniesieniu do każdej z przesłanek wymienionych w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, ażeby podstawą opodatkowania była wartość wolnorynkowa. Jednym z warunków podjęcia takich środków jest sytuacja, w której rzeczywiste wynagrodzenie jest niższe albo wyższe od wartości wolnorynkowej, to jest od „całkowit[ej] kwot[y], jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu”.

51. W świetle tej definicji oraz faktu, że w sprawie C-621/10 Balkan and Sea nabyła przedmiotową nieruchomość po cenie, która przekroczyła wycenę licencjonowanych rzeczoznawców o mniej niż 0,5%, podczas gdy prawodawstwo bułgarskie przewiduje pięć metod określania wartości wolnorynkowej, nadal może zachodzić potrzeba rozważenia przez sąd krajowy, czy przy zastosowaniu prawidłowej wykładni przepisów krajowych przedmiotowa cena może być rzeczywiście uznana za wyższą od wartości rynkowej.

Opodatkowanie lub zwolnienie transakcji

52. Komisja kwestionuje wycenę transakcji dokonaną przez organ podatkowy w sprawie C-129/11 jako dotyczącą zarówno dostaw zwolnionych, jak i opodatkowanych. Zgadzam się, że sąd krajowy powinien zbadać tę wycenę w świetle odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112 oraz, jeśli to konieczne, odstąpić od zastosowania przepisów krajowych, które prowadzą do niezgodnego z tą dyrektywą rezultatu. Właściwe przepisy tej dyrektywy mają następujące brzmienie.

53. Artykuł 12 stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji [...], 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”.

54. Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zobowiązuje państwa członkowskie do zwolnienia z podatku VAT niektórych transakcji, w tym w szczególności:

„[...]”

- j) dostaw[...] budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inn[ych] niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);
- k) dostaw[...] terenów niezabudowanych, inn[ych] niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);
- l) dzierżaw[y] i wynaj[mu] nieruchomości”²⁸.

55. Po pierwsze, powstaje pytanie, czy szklarnie były budynkami dla celów art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, to znaczy czy odpowiadają one definicji „dowoln[ej] konstrukcj trwale związan[ej] z gruntem”, zawartej w art. 12 ust. 2 zdanie pierwsze. Ustalenie tego należy do sądu krajowego i może być uzależnione od precyzyjnego charakteru tej konstrukcji. Jednak nie jest niemożliwe, aby wskazane szklarnie odpowiadały tej definicji, przynajmniej jeśli ich konstrukcja miała stalowy szkielet.

56. Jeśli szklarnie były budynkami, każda transakcja powinna być traktowana jako jedna dostawa, ponieważ dla celów podatku VAT budynki lub części budynków i związany z nimi grunt nie mogą być od siebie oddzielone²⁹.

57. W takim przypadku powstaje następne pytanie: o to, czy dostawa gruntu i budynków nastąpiła „przed [ich] pierwszym zasiedleniem” lub czy spełnia ona inne kryteria, które mogły zostać przewidziane przez prawo krajowe w ramach odpowiednich dwuletnich lub pięcioletnich limitów ustanowionych w art. 12 ust. 2 zdanie trzecie dyrektywy 2006/112. W tym względzie wydaje się istotne, że spółka Provadinvest argumentowała przed sądem krajowym, iż szklarnie były w użyciu od ponad 30 lat.

58. Jeśli dostawa miała miejsce „przed pierwszym zasiedleniem” lub spełnia wszystkie inne mające zastosowanie kryteria, może ona być uznana za podlegającą opodatkowaniu na mocy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112. Jeśli tak nie było, musi ona być zwolniona, na podstawie art. 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy, z zastrzeżeniem dotyczącym wykonania ewentualnego prawa wyboru opodatkowania.

59. Jeśli szklarnie nie były budynkami dla celów art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, należy jeszcze zbadać, czy transakcje powinno się traktować jako odrębne transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT na odrębnych zasadach czy jako jedną transakcję złożoną z kilku elementów.

60. Zgodnie z orzecznictwem, w przypadku gdy transakcja składa się z szeregu świadczeń, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności w celu określenia, czy chodzi o dwa czy o więcej świadczeń odrębnych, czy też o świadczenie jednolite. Mimo że każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT. Należy stwierdzić istnienie jednego świadczenia, jeżeli dwa elementy lub więcej są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego podział miałby charakter sztuczny, lub jeżeli jeden lub kilka elementów należy uznać za świadczenie główne, natomiast pozostałe elementy stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe. Do sądu krajowego należy będzie dokonanie oceny, czy sytuacja taka zachodzi w zawisłej przed nim sprawie³⁰.

28 — Obowiązek zwolnienia nie jest w tych przypadkach całkowity, ponieważ zgodnie z art. 137 ust. 1 lit. b)–d) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania transakcji w każdym z tych przypadków. W załączniku II do niniejszej opinii uzasadnienie, które następuje dalej, zostało zwięźle podsumowane w formie tabelarycznej.

29 — Wyrok z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. s. 4321, pkt 50.

30 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 10 marca 2011 r. w sprawach połączonych C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09 Bog i in., Zb.Orz. s. I-1457, pkt 51 i nast.

61. Jeśli sąd krajowy rozstrzygnie w świetle tych rozważań, że miały miejsce odrębne dostawy gruntu i innych elementów, podejście organu podatkowego wydaje się poprawne.

62. Jeśli jednak sąd krajowy uzna, że wszystkie transakcje stanowiły jedną transakcję złożoną z głównego elementu i z elementów dodatkowych, wydaje się prawdopodobne, iż głównym elementem była dostawa gruntu i na podstawie tej dostawy powinno nastąpić opodatkowanie podatkiem VAT.

63. W obu tych przypadkach może zająć potrzeba ustalenia, czy grunt stanowił teren budowlany definiowany w ten sposób przez państwo członkowskie stosownie do art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112. Jeśli tak było, dostawa może podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 12 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Jeśli tak nie było, musi być ona zwolniona na podstawie art. 135 ust. 1 lit. k) wskazanej dyrektywy, ponownie z zastrzeżeniem dotyczącym wykonania ewentualnego prawa wyboru opodatkowania.

Wnioski

64. Uważam zatem, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytania podniesione przez Administratiwen syd Warna w następujący sposób:

Artykuł 80 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wyczerpująco wymienia przesłanki, w razie wystąpienia których państwo członkowskie może opodatkować transakcję podatkiem od wartości dodanej na podstawie jej wartości wolnorynkowej, a nie rzeczywiście zapłaconego wynagrodzenia.

Przepis ten nie upoważnia państwa członkowskiego do przyjęcia takiego stanowiska w sytuacji, gdy dostawca, usługodawca lub klient – w zależności od przypadku – ma pełne prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej.

Przepis krajowy, który wymaga, aby opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej następowało na podstawie wartości wolnorynkowej we wszystkich przypadkach, gdy strony są ze sobą blisko powiązane, jest niezgodny z art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 co najmniej w takim zakresie, w jakim obejmuje on przypadki, gdy odpowiednia strona transakcji ma pełne prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej.

Do sądu krajowego należy – w ramach maksymalnego zakresu uznania, jakie daje mu prawo krajowe – dokonanie wykładni oraz zastosowanie takiego przepisu prawa krajowego w zgodzie z art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Jeżeli takie zgodne zastosowanie nie jest możliwe, ów sąd krajowy ma obowiązek niestosowania przepisu krajowego w zakresie, w jakim jest on niezgodny z wskazanym przepisem dyrektywy.

Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 ma bezpośrednią skuteczność. Podatnicy mogą powoływać się na niego, a sądy mogą go bezpośrednio stosować w celu zagwarantowania, by z wyjątkiem przypadków, w których dyrektywa przewiduje możliwość odstąpienia, podstawę opodatkowania stanowiło rzeczywiście uzyskane świadczenie wzajemne.

Jeżeli państwo członkowskie nie skorzystało w odpowiedni sposób z uprawnienia przyznanego w art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112, nie może powoływać się ono na postanowienia tego przepisu przeciwko podatnikowi, mając na celu opodatkowanie transakcji na podstawie jej wartości wolnorynkowej.

ZAŁĄCZNIK I

Zobacz pkt 38 i nast. niniejszej opinii

Przepis krajowy nie dokonuje prawidłowej transpozycji uprawnienia przyznanego w art. 80 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Czy mimo to jego wykładnia może pozostawać w zgodzie z prawidłowym wykonaniem tego uprawnienia?			
Tak	Nie		
Brak dalszego problemu	Musi nastąpić odmowa jego zastosowania		
	Przesłanki pozostają poza zakresem art. 80 dyrektywy 2006/112	Przesłanki wchodzą w zakres art. 80 dyrektywy 2006/112	
	Brak możliwości bezpośredniej skuteczności art. 80 dyrektywy 2006/112; jednakże art. 73 tej dyrektywy ma bezpośrednią skuteczność i jednostki mogą powoływać się na niego	Państwo pragnie powołać się na bezpośrednią skuteczność art. 80 dyrektywy 2006/112 przeciwko jednostkom	Jednostka pragnie powołać się na bezpośrednią skuteczność art. 80 dyrektywy 2006/112 przeciwko państwu
		Niemożliwe w żadnym razie	W teorii jest to możliwe: istnieją wątpliwości odnośnie bezpośredniej skuteczności nieprawidłowo wdrożonego fakultatywnego przepisu, ale są one całkowicie hipotetyczne i nie ma potrzeby ustosunkowania się do nich

ZAŁĄCZNIK II

Zobacz pkt 55 i nast. niniejszej opinii

Czy szklarnie stanowiły „budynki” dla celów dyrektywy dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej?			
Tak		Nie	
Każda transakcja jest jedną dostawą		Czy miały miejsce odrębne dostawy czy jedna dostawa złożona z kilku elementów?	
Czy dostawy miały miejsce „przed pierwszym zasiedleniem” lub spełniają równoważne kryteria?		Odrębne dostawy (normalna sytuacja)	Dostawy złożone z kilku elementów (głównego i dodatkowych)
Tak	Nie	Każda dostawa musi być opodatkowana	Co stanowiło element główny?
Dostawy mogą być opodatkowane na podstawie art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112	Dostawy muszą być zwolnione na podstawie art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112, chyba że wykonane zostało prawo wyboru opodatkowania	podatkiem VAT na odrębnych, mających do niej zastosowanie zasadach	Opodatkowanie podatkiem VAT na podstawie tej dostawy stanowiącej główny element (dostawa gruntu)
		Czy grunt stanowił „teren budowlany”?	
		Tak	Nie
		Dostawy mogą być opodatkowane na podstawie art. 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112	Dostawy muszą być zwolnione na podstawie art. 135 ust. 1 lit. k), chyba że wykonane zostało prawo wyboru opodatkowania