



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JÁNA MAZÁKA
przedstawiona w dniu 11 września 2012 r.¹

Sprawa C-299/11

Staatssecretaris van Financiën
przeciwko
Gemeente Vlaardingen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

VAT — Transakcje podlegające opodatkowaniu — Wykorzystywanie przez podatnika na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej towarów wytworzonych „w trakcie takiej działalności”

1. „Nie ma czegoś takiego jak dobry podatek”. Ten trafny cytat powszechnie przypisuje się sir Winstonowi Churchillowi. W niniejszej sprawie pojawia się pytanie, czy w kontekście tego, co określane jest jako „czynność uznana za dostawę”, opodatkowanie przez niderlandzkie organy takiego terenu było – z perspektywy podatnika – jeżeli nie „dobrym podatkiem”, to przynajmniej „podatkiem zgodnym z prawem” na podstawie szóstej dyrektywy w sprawie VAT².
2. Wydaje się, że w Niderlandach istnieje duży stopień niepewności w zakresie interpretacji i stosowalności niderlandzkich przepisów implementujących (część) przepisów dotyczących dostaw, które mogą być potraktowane jako dostawy wykonane za wynagrodzeniem. Istotnie, w wyniku niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) może okazać się, że podmioty gospodarcze zapłaciły w przeszłości za dużo podatku VAT, ponieważ wartość ich własnego gruntu została uwzględniona w podstawie opodatkowania czynności uznanej za dostawę³. Z tego względu Hoge Raad zdecydował zwrócić się o wskazówki dotyczące interpretacji odnośnego przepisu szóstej dyrektywy: art. 5 ust. 7 lit. a). Wniosek prejudycjalny pojawił się w postępowaniu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (Sekretarzem Stanu do spraw Finansów) oraz Gemeente Vlaardingen (gminą Vlaardingen, zwaną dalej „gminą”).
3. W szczególności pojawia się pytanie, czy szósta dyrektywa pozwala organom podatkowym na traktowanie niektórych transakcji jako odpłatne dostawy (czynność uznana za dostawę) poprzez zrównanie z „dostawą towaru” skonstruowania przez osobę trzecią nieruchomości składającej się z obiektu (budowlanego) wzniesionego na działce gruntu należącej do podatnika (gminy) i na

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Szósta dyrektywa 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: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), ze zmianami.

3 — Zobacz PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20 października 2011 r.

uwzględnianie przy obliczaniu podatku VAT wartości gruntu, nawet jeśli nieruchomość ta była wcześniej wykorzystywana przez podatnika do celów zwolnionych transakcji wykorzystywanych do celów prowadzonej działalności (wynajmowanie boisk stowarzyszeniom sportowym), a podatnik nie skorzystał z żadnego odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej działki gruntu⁴.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii Europejskiej

4. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stanowił:

„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 [VAT] od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegały w całości odliczeniu”;

5. Artykuł 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy w odniesieniu do podstawy opodatkowania stanowił:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

- 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 określony w momencie dostawy”.

6. Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa została zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE⁵. Artykuł 18 dyrektywy 2006/112 stanowi co do zasady odpowiednik art. 5 ust. 7 szóstej dyrektywy.

B – Prawo krajowe

7. Artykuł 3 ust. 1 lit. h) Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1968 r.) (zwanej dalej „Wet OB”) początkowo w chwili wejścia w życie Wet OB w dniu 1 stycznia 1969 r. brzmiał w następujący sposób:

„1. Za dostawę rzeczy uznaje się:

- h) wykorzystanie do celów działalności gospodarczej towarów wytworzonych przez podatnika prowadzącego taką działalność, jeśli w przypadku nabycia takich towarów od przedsiębiorcy zostałyby naliczony podatek, który nie podlegały w całości lub w części odliczeniu; za towary wytworzone przez podatnika uznaje się też towary wytworzone na zamówienie z materiałów dostarczonych przez podatnika”.

4 — W celu uzyskania dalszych informacji zob. stan faktyczny sprawy i pełne brzmienie pytania, o którym mowa w pkt 11 i nast. poniżej.

5 — Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Dyrektywa 2006/112 zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. Prawo Unii Europejskiej o podatku VAT, z uwzględnieniem szóstej dyrektywy.

8. Artykuł 3 ust. 1 lit. h) Wet OB był od tamtego czasu uzupełniany i w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych miał następujące brzmienie⁶:

„1. Za dostawę towarów uznaje się:

h) wykorzystanie do celów działalności gospodarczej towarów wytworzonych przez podatnika prowadzącego taką działalność, jeśli w przypadku nabycia takich towarów od przedsiębiorcy zostałyby naliczony podatek, który nie podlegałby w całości lub w części odliczeniu; za towary wytworzone przez podatnika uznaje się też towary wytworzone na zamówienie z materiałów, dostarczonych przez podatnika, *włączywszy w to grunty*”. *Z zakresu zastosowania niniejszego przepisu wyłączone są grunty niezabudowane, inne niż grunty przeznaczone pod zabudowę, o których mowa w art. 11 ust. 4*”.

9. W Niderlandach podatek ten nazywa się „podatkiem integracyjnym”.

10. Na podstawie art. 8 ust. 3 Wet OB:

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

II – Stan faktyczny i pytanie prejudycjalne

11. Gmina jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu Wet OB i jest właścicielem kilku kompleksów sportowych, w tym pewnej liczby boisk. Przez wiele lat wydierżawiała te pokryte murawą naturalną boiska stowarzyszeniom sportowym, co było zwolnione z VAT.

12. W 2003 r. gmina zleciła wykonawcom zastąpienie boisk z murawą naturalną boiskami do gry w korfbal oraz boiskami do gry w piłkę nożną pokrytymi sztuczną trawą, a także boiskami do gry w piłkę ręczną pokrytymi nawierzchnią asfaltową (zwanymi dalej „boiskami”).

13. Po ukończeniu prac w roku 2004 r. boiska zostały ponownie wydierżawione przez gminę w ramach zwolnienia z VAT i w rzeczywistości powróciły one do tych samych stowarzyszeń sportowych co wcześniej.

14. Kwota, którą gmina została obciążona przez wykonawców za wykonane przez nich prace, wyniosła łącznie 1 547 440 EUR, z czego kwota 293 993 EUR stanowiła podatek VAT. Gmina nie odliczyła niezwłocznie tej kwoty w deklaracji podatku obrotowego do zwrotu.

15. Inspektor uznał, że wydierżawianie przez gminę boisk – stanowiące świadczenie usługi zwolnionej z podatku na podstawie art. 11 ust. 1 lit. b) Wet OB. – stanowi wykorzystanie do celów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej towarów wykonanych na zamówienie z dostarczonych materiałów w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB, w szczególności gruntu (czy też ich podziemnej części). Zdaniem inspektora oznacza to, że uznać należy, iż gmina dokonała dostawy boisk, od której to transakcji należny jest podatek VAT, z zastrzeżeniem odliczenia podatku naliczonego gminie przez wykonawców. Inspektor następnie wydał w stosunku do gminy decyzję określającą wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego za okres od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. Gmina wniosła zażalenie na ww. decyzję, która została jednak utrzymana decyzją inspektora.

6 — Zmiany kursywą.

16. Skarga wniesiona przez gminę na tę decyzję została oddalona jako bezpodstawną przez Rechtbank te's-Gravenhage (sąd pierwszej instancji w Hadze). Gmina złożyła następnie odwołanie do Gerechtshof te's-Gravenhage (sądu apelacyjnego w Hadze) od orzeczenia Rechtbank.

17. Przed Gerechtshof inspektor zajął stanowisko, zgodnie którym sporna decyzja ustaliła zbyt wysoką kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego. Z tego względu w ramach postępowania odwoławczego uznano, że możliwe jest przyjęcie za punkt wyjścia decyzji określającej wysokość dodatkowego zobowiązania z tytułu VAT na kwotę 116 099 EUR, która obliczona została w następujący sposób:

Koszt budowy boisk	EUR 1 547 440
Wartość działki gruntu	EUR 610 940 +
Podstawa opodatkowania	EUR 2 158 380
19% VAT od kwoty 2 158 380 EUR	EUR 410 092
Odliczenie związane z budową	EUR 293 993 –
Należny VAT	EUR 116 099

18. W dniu 26 czerwca 2006 r. Gerechtshof uchylił wyrok wydany przez Rechtbank, uznał za zasadną skargę skierowaną przeciwko decyzji wydanej przez inspektora i uchylił tę decyzję, jak również decyzję określającą wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego. Gerechtshof uznał w szczególności, że art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB jest sprzeczny z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy ze względu na to, iż przepis ten dla celów podatku VAT uznaje za dostawę również korzystanie z towarów, których wytworzenie przedsiębiorca powierzył osobom trzecim z dostarczonych przez niego materiałów, włączywszy w to grunty. Staatssecretaris van Financiën wniósł skargę kasacyjną od tego orzeczenia do Hoge Raad der Nederlanden.

19. W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 5 ust. 7 lit. a) w związku z art. 5 ust. 5 oraz art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że państwo członkowskie w przypadku użycia przez podatnika nieruchomości do transakcji zwolnionych z podatku VAT może naliczyć podatek VAT, gdy:

- nieruchomość ta składa się z obiektu (budowlanego) wzniesionego na działce gruntu należącej do podatnika na jego zlecenie i za wynagrodzeniem przez osobę trzecią i
- owa działka gruntu była poprzednio używana przez podatnika do (tych samych) zwolnionych z podatku celów, związanych z działalnością jego przedsiębiorstwa, a podatnik nie korzystał wcześniej z odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej działki gruntu,

co skutkuje tym, że ta działka gruntu (jej wartość) zostaje uwzględniona przy obliczaniu należnego podatku VAT?”.

III – Ocena

A – Główne argumenty stron

20. Gmina uważa, że na przedstawione pytanie należy udzielić przeczącej odpowiedzi. Twierdzi ona, że w sytuacji gdy podatnik – taki jak wykonawca w niniejszej sprawie – wytwarza towar z materiałów dostarczonych przez klienta (gminę), wytworzenie takiego towaru powinno być uznane za mające miejsce „w trakcie działalności gospodarczej [podatnika]”, a nie w trakcie działalności gospodarczej klienta. W zakresie, w jakim wytworzenie towaru podlega podatkowi VAT na podstawie art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy – transponowanego przez art. 3 ust. 1 lit. c) Wet OB – ten sam towar nie może równocześnie być traktowany⁷ jako wytworzony w trakcie działalności gospodarczej klienta.

21. Gmina podnosi także, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy zmierza do zapewnienia równego traktowania podatkowego podatników nabywających towary od innych podatników („towary nabyte”) i podatników wytwarzających towary w trakcie ich działalności gospodarczej („towary wytworzone”). W celu zapewnienia równego traktowania wystarczy, aby pobrany podatek VAT został zwrócony. Nie ma konieczności jednak, aby ciężar podatkowy był rozłożony w równym stopniu pomiędzy towary nabyte i towary wytworzone. Na poparcie swojego stanowiska gmina opiera się także na dokumentach legislacyjnych prowadzących do przyjęcia drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG⁸, jak również szóstej dyrektywy.

22. W każdym razie opodatkowanie podatkiem VAT w sposób, w jaki zostało to dokonane w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy – gdzie został on nałożony w odniesieniu do wartości nieruchomości boisk należących do podatnika w sytuacji, gdy boiska te są wykorzystywane przez podatnika do transakcji zwolnionych z podatku VAT – znacząco podwyższyłoby obciążenie podatkowe tego podatnika i stanowiłoby naruszenie zasady neutralności podatkowej, właściwej dla systemu podatku VAT.

23. Rząd niderlandzki podnosi, że poprzez posłużenie się terminami takimi jak „wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych” w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, prawodawca unijny zdecydował się zastosować bardzo szerokie sformułowanie. Ponadto wyrażenie „w wyniku takiej działalności” wskazuje na to, że możliwe jest zrównanie (i) „dostawy towaru” i (ii) „wytworzenia towaru” przez osobę trzecią przy użyciu przekazanych jej materiałów, o ile oczywiste jest, że towar ten został zamówiony przez podatnika w trakcie prowadzenia przez niego działalności gospodarczej.

24. Rząd niderlandzki twierdzi, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy zastąpił art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy, który stanowił, że „następujące transakcje uważa się za odpłatną dostawę: [...] użycie przez podatnika na cele jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych lub wydobytych przez niego lub inną osobę działającą na jego rzecz”. Wyrażenia „wytworzonych lub wydobytych przez niego lub inną osobę działającą na jego rzecz” zostały w szóstej dyrektywie zastąpione szerszymi sformułowaniami. Z tego względu nie powinno być wątpliwości, że szósta dyrektywa pozwala na traktowanie pewnych transakcji jako odpłatnych dostaw, co miało miejsce w niniejszej sprawie.

7 — Na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy transponowanego przez art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB.

8 — Druga dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303).

25. Ponadto pomimo tego że – w przeciwieństwie do art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy – art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie zawiera sformułowania „przez niego lub inną osobę działającą na jego rzecz”, oczywiście jest, że art. 5 ust. 7 lit. a) obejmuje wszystkie sytuacje, w których podatnik nabywa towary, to jest obejmuje także sytuację, w której prace przeprowadzone na rzecz podatnika miały miejsce na boiskach będących własnością tego podatnika. Jednakże przepis ten nie obejmuje sytuacji, w której podatnik posiadał towar wytworzony przez osobę trzecią przy użyciu materiału będącego już we władaniu tejże osoby trzeciej.

26. W dalszej kolejności rząd niderlandzki podnosi, że w sprawie takiej jak niniejsza traktowanie przedmiotowej transakcji jako odpłatnej dostawy jest zgodne z zasadą neutralności podatku VAT: w sytuacji gdy osoba trzecia wytwarza towary na rzecz podatnika przy użyciu materiałów należących do podatnika, tego rodzaju „zrównanie” zapewnia, że wartość towarów⁹ zostanie uwzględniona przy obliczaniu podatku VAT. W świetle zasady neutralności podatkowej jest to niezbędne do zagwarantowania, aby obciążenie podatkowe było takie samo w przypadku, gdy podatnik wytwarza towary przy użyciu swoich materiałów jak i w przypadku, gdy osoba trzecia wytwarza towary przy użyciu jego materiałów, a następnie sprzedaje te towary podatnikowi.

27. Na koniec rząd niderlandzki podnosi, że traktowanie przedmiotowej transakcji jako odpłatnej dostawy jest prawidłowe nawet w sytuacji, gdy grunt podatnika przekazany osobie trzeciej w celu przeprowadzenia prac na rzecz podatnika był wcześniej wykorzystywany na cele działalności podatnika zwolnionej z podatku VAT.

28. Z tego względu rząd niderlandzki twierdzi, że na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na zakwalifikowanie jako czynności zrównanej z dostawą towarów wykonania i dostarczenia przez osobę trzecią na rzecz i na gruncie podatnika nieruchomości składającej się z obiektu (budowlanego) i w konsekwencji na uwzględnienie jej w celu opodatkowania podatkiem VAT. W tym zakresie bez znaczenia jest to, że podatnik wcześniej wykorzystywał ów teren do transakcji zwolnionych z podatku VAT oraz że wcześniej nie skorzystał z uprawnienia do odliczenia VAT w odniesieniu do tego gruntu.

29. Komisja zasadniczo utrzymuje, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne w ten sposób, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie pozwala państwom członkowskim na traktowanie jako odpłatnej dostawy przeznaczenia przez podatnika na cele transakcji zwolnionych z podatku VAT towaru wytworzonego w trakcie działalności gospodarczej podatnika przez osobę trzecią przy użyciu dostarczonych jej materiałów, jeżeli materiały te były już wcześniej wykorzystane na niepodlegające opodatkowaniu potrzeby podatnika.

B – Ocena

30. Przez swoje pytanie Hoge Raad zmierza do ustalenia, czy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z jej art. 5 ust. 5 i art. 11 część A ust. 1 lit. b) powinien być interpretowany w ten sposób, że w przypadku użycia przez podatnika (gminę) nieruchomości (boiska sportowe) do transakcji zwolnionych z podatku VAT – to jest wynajmowania tych boisk stowarzyszeniom sportowym – niderlandzkie organy podatkowe mogą nałożyć podatek VAT, jeżeli takie boiska sportowe składają się z obiektu wykonanego na działce gruntu gminy, na jej zamówienie przez osobę trzecią za

⁹ – W tym przypadku: wartość gruntu boisk sportowych.

wynagrodzeniem, pomimo że działka gruntu była wcześniej używana przez gminę do tych samych czynności zwolnionych od podatku, a gmina nie skorzystała wcześniej z odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej działki gruntu, skutkiem czego wartość działki gruntu zostaje uwzględniona przy obliczaniu zobowiązania z tytułu podatku VAT¹⁰.

31. W pierwszej kolejności, przed przystąpieniem do moich rozważań chciałbym przypomnieć, że zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu na potrzeby transakcji opodatkowanych związane jest z poborem podatku należnego od tych opodatkowanych transakcji¹¹. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie dochodzi ani do poboru podatku należnego, ani możliwości odliczenia podatku naliczonego¹².

32. W takiej sytuacji oczywiste jest, że podatnik nie może odzyskać podatku VAT uiszczonego przy zakupie wykorzystywanych przez niego towarów.

33. Z drugiej strony niektórzy podatnicy nie nabywają od innych podatników towarów, których następnie używają w toku swojej działalności (opcja 1); zamiast tego wolą oni wytworzyć takie towary samodzielnie (opcja 2); lub też decydują, iż osoba trzecia będzie je wytwarzać w ich lokalu (opcja 3, mająca znaczenie w niniejszej sprawie).

34. Towary, które nabywane są w ramach opcji 3, bywają czasami wykorzystywane do czynności zwolnionych z podatku VAT. Taka właśnie sytuacja miała miejsce w niniejszym przypadku.

35. Biorąc pod uwagę właściwe prawo krajowe, z historii legislacyjnej art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB można wywnioskować, że poprzez wprowadzenie tego przepisu w roku 1969 niderlandzki ustawodawca próbował przetransponować w Wet OB przepisy art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy.

36. Artykuł 5 ust. 3 lit. b) stanowił, że „za odpłatną dostawę uznaje się: [...] b) wykorzystanie przez podatnika na potrzeby jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych lub wydobytych przez niego lub inną osobę działającą na jego rzecz”.

10 — Z krajowych orzeczeń dotyczących art. 5 ust. 7 lit. a) najbardziej adekwatnym odnalezionym przeze mnie orzeczeniem jest wyrok House of Lords Zjednoczonego Królestwa w sprawie Robert Gordon's College przeciwko Customs and Excise Commissioners [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [VAT – Dostawa towarów i usług – Podatnik świadczący usługi oświatowe zwolnione z podatku VAT – Zabudowa działki gruntu do wykorzystania na boisko szkolne – Podatek ponoszony przez wykonawcę przy wykonywaniu robót budowlanych – Podatnik oddający w najem spółce zależnej, w której posiada cały kapitał – Udzielenie niewyłącznego pozwolenia na używanie boisk przez podatnika – Podatnik dokonujący dostawy na swoje własne potrzeby – Odliczenie podatku naliczonego przy wykonywaniu robót budowlanych – Szósta dyrektywa, art. 5 ust. 7 lit. a), art. 6 ust. 3]. W tym zakresie zob. także H. McKay, Back to College, *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, dostępne w Westlaw UK: jak wspomniał Lord Hoffmann, art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3 pozwalają na traktowanie dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika na jego własne potrzeby jako transakcji podlegającej opodatkowaniu, w której *jeżeli towary lub usługi zostałyby uzyskane od osoby trzeciej*, przypadający od nich podatek VAT nie podlegałby pełnemu odliczeniu. Odnaczona kursywą hipoteza mogła znaleźć zastosowanie tylko w przypadku, gdy towary lub usługi nie zostały w rzeczywistości uzyskane od osoby trzeciej, lecz zostały wytworzone (jak budynek wybudowany na jego własnej działce gruntu) przez samego podatnika. Jeżeli towary lub usługi zostały nabyte od osoby trzeciej, wówczas kwestia, czy podatek naliczony przypadający do zapłaty z tytułu takiego nabycia podlega odliczeniu, podlega rozstrzygnięciu w zwykły sposób, to jest poprzez ustalenie, czy może on zostać przypisany do dostawy podlegającej opodatkowaniu. Nie ma miejsca na jakiegokolwiek hipotetyczne rozstrzygnięcie, jak wyglądałaby sytuacja, w przypadku gdyby towary lub usługi zostały nabyte od osoby trzeciej. Celem art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3 jest pozwolenie na wydanie przez państwa członkowskie przepisów w celu zapobiegania zakłóceniom, które mogłyby wystąpić na rynku, w przypadku gdyby podatnik mógł odnieść korzyść podatkową poprzez nabycie towarów lub usług w określony sposób, zamiast dokonywania tego w inny sposób, to jest poprzez dokonywanie dostawy na swoje własne potrzeby zamiast nabywania ich od osoby trzeciej. W wyroku w sprawie Robert Gordon's College sposób użycia przez college nowych boisk sportowych był zgodny z usługami (pozwoleniem) udzielonymi mu przez osobę trzecią (Countesswells). W opinii Lorda Hoffmanna nie mogło być zatem miejsca na opodatkowanie dostaw na własne potrzeby podatnika w ramach postanowień szóstej dyrektywy. Z tego powodu zaznaczona kursywą hipoteza nie mogła mieć zastosowania.

11 — W skrócie, podatek należny płacony jest od towarów dostarczonych lub usług wyświadczonych przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą, a podatek naliczony jest płatny od towarów dostarczonych tej osobie lub wyświadczonych na jej rzecz usług na potrzeby tej działalności gospodarczej.

12 — Zobacz wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20. Zobacz także wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315.

37. Artykuł 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy został przyjęty przez szóstą dyrektywę. Jednakże należy wskazać, że sposoby sformułowania obydwu przepisów nie w pełni sobie odpowiadają.

38. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy¹³ stanowi, że „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 [VAT] od takich towarów w przypadku ich nabycia od innego podatnika nie podlegały w całości odliczeniu”. Innymi słowy art. 5 ust. 7 lit. a) obejmuje jedynie transakcje przeprowadzane „na cele działalności przedsiębiorstwa podatnika”, a wyrażenie z art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy, że towary mogą być wytwarzane lub wydobywane „przez inną osobę na jego rzecz”, zostało usunięte. Można dodać, że art. 5 ust. 7 lit. a) ma zastosowanie także do towarów „skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych” na cele działalności gospodarczej podatnika.

39. Pomimo nieznacznej różnicy brzmienia, nie jestem w stanie dostrzec, dlaczego i w jaki sposób art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy miałyby zmierzać do odmiennego celu lub skutku niż art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy. W szóstej dyrektywie nie ma niczego, co mogłoby na to wskazywać.

40. Z dokumentów przedłożonych Trybunałowi wynika, że w niniejszej sprawie inspektor podatkowy uznał pierwsze użycie boisk – to jest ich wynajęcie – przez gminę za dostawę towarów w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB, ponieważ dotyczy ono użycia na cele działalności gospodarczej boisk, które zostały wytworzone przez osoby trzecie na zamówienie gminy, która dostarczyła swoje własne boiska pokryte murawą. Do zakresu użytego w art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB pojęcia „towary wytworzone” należą również obiekty budowlane połączone z gruntem.

41. Ponadto dla celów zastosowania art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB nieruchomy obiekt wraz z gruntem, na którym został wybudowany, traktowany jest jak jeden towar (nieruchomość). Na tej właśnie podstawie inspektor podatkowy, ustalając podstawę opodatkowania dotyczącą boisk, uwzględnił w niej również wartość działki gruntu z tym skutkiem, że ostatecznie podatek VAT obciążył również wartość należących do gminy wcześniejszych boisk z murawą naturalną.

42. W związku z tym pojawia się pytanie, czy art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB stosowany w omawianej sytuacji jest zgodny z uprawnieniami przyznanymi państwom członkowskim na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

43. W szczególności, na co wskazuje wyraźnie sąd krajowy, pojawiają się pytania co do znaczenia i dokładnego zakresu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w okolicznościach niniejszej sprawy.

44. Na pierwszy rzut oka wydawałoby się, że jak dotąd Trybunałowi zaledwie raz zadano pytanie o zasadę regulującą traktowanie na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy niektórych transakcji jako odpłatnych dostaw: w sprawie Gemeente Leusden i Holin Groep¹⁴. W wyroku tym jednak Trybunał wyraźnie skupił się na przepisach zawartych w szóstej dyrektywie. W odniesieniu do interesującego nas aktualnie przepisu Trybunał ograniczył się do stwierdzenia, że art. 5 ust. 7 lit. a), podobnie jak art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, odnosi „skutek ekonomiczny” w postaci zobowiązania podatnika do zapłaty kwot odpowiadających odliczeniom, do których nie jest uprawniony (pkt 90).

13 — Aktualnie art. 18 lit. a) dyrektywy 2006/112.

14 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02, Rec. s. I-5337. Zobacz także wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 Fischer i Brandenstein, Rec. s. I-4049, pkt 56 i przytoczone orzecznictwo (w odniesieniu do art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy), a także ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie Uudenkaupungin kaupunki, pkt 30 (w odniesieniu do art. 5, 6, 20 szóstej dyrektywy).

45. Jeżeli chodzi o cel art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczącego dostawy „towarów”, powiedziałbym, że jest nim – podobnie jak celem podobnego przepisu dotyczącego dostaw „usług” na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, art. 6 ust. 3¹⁵ – zapobieganie zakłóceniom konkurencji¹⁶. Podatnik dokonujący czynności zwolnionych z podatku może nabyć towary stosowane w tych czynnościach od osób trzecich i zapłacić niepodlegający odliczeniu podatek VAT, albo też może wyprodukować te towary samodzielnie, w którym to przypadku na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy powinien zapłacić podatek VAT od wartości tych towarów, podobnie niepodlegający odliczeniu. Jak słusznie wskazują rząd niderlandzki i Komisja, podatnik wykonujący działalność zwolnioną z podatku VAT, który nie może z tego względu odliczyć podatku uiszczanego na wcześniejszym etapie od towarów nabytych na potrzeby tej działalności, uzyskiwałby w wyniku wytworzenia tych towarów w ramach prowadzonej przez siebie działalności przewagę gospodarczą względem przedsiębiorcy wykonującego taką samą działalność niepodlegającą opodatkowaniu, który jednak nie może – lub nie chce – samodzielnie produkować towarów niezbędnych do takich potrzeb. W związku z tym wprowadzono przepis, aby podatnik wytwarzający takie towary w trakcie działalności gospodarczej także podlegał podatkowi VAT.

46. Punkt 7 załącznika A do drugiej dyrektywy stanowi wyraźnie, że art. 5 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy [a zatem także art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy] zmierza do zapewnienia równości opodatkowania pomiędzy z jednej strony towarami nabytymi i przeznaczonymi na potrzeby działalności gospodarczej, w odniesieniu do których nie przysługuje uprawnienie niezwłocznego lub pełnego odliczenia, oraz z drugiej strony towarami wytworzonymi lub wydobytymi przez podatnika lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, które także są wykorzystywane na te same potrzeby – która to sytuacja ma miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym.

47. Powyższe uwarunkowania stanowią wyraźny przypadek zastosowania właściwej dla systemu podatku VAT zasady neutralności podatkowej¹⁷, która jest fundamentalną zasadą tego systemu¹⁸. Podstawowym celem tej zasady jest zagwarantowanie równego traktowania podatników¹⁹.

48. Następną uwagą, którą chciałbym poczynić, jest to, że w niniejszej sprawie pojawia się pytanie, czy przedmiotowe boiska sportowe, po zastąpieniu poprzedniej nawierzchni sztuczną trawą lub asfaltem, mogą być uznawane za towary „wytworzone” na nowo w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy – za czym wydają się opowiadać niderlandzkie organy podatkowe i rząd niderlandzki, jak również sąd krajowy – czy też powinny one być uznawane za te same towary, które zostały zwyczajnie ulepszone lub rozbudowane.

49. Nie jest to takie oczywiste, że przedmiotowe boiska sportowe stanowią towary „wytworzone” od nowa. Nie jestem wcale przekonany, że rzeczywiście nimi są.

15 — Na podstawie tegoż przepisu szóstej dyrektywy „[w] celu zapobiegania zakłóceniu konkurencji i z zastrzeżeniem konsultacji określonych w art. 29, państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług wykonanie przez podatnika usługi na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich usług świadczonych przez innego podatnika nie podlegałby w całości odliczeniu”.

16 — Odnośnie do kwestii zapobiegania zakłóceniom konkurencji zob. m.in. wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *Isle of Wight Council i in.*, Zb.Orz. s. I-7203.

17 — Zobacz m.in. wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 *Fischer*, Rec. s. I-3369, pkt 27; z dnia z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 *Gregg*, Rec. s. I-4947, pkt 19.

18 — Zobacz wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 *SKE*, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 — Między innymi wyroki: z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 *Eurodental*, Zb.Orz. s. I-11479, pkt 55; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 41; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 *CopyGene A/S*, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 64; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 *Rank Group*, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 61.

50. W tym zakresie postanowienie w sprawie V.O.F. Dressuurstal Jespers²⁰ przypomina, że w wyroku w sprawie Van Dijk's Boekhuis²¹ – po wskazaniu, że „w powszechnym użyciu pojęcie wytworzenia produktu zakłada wytworzenie produktu, który wcześniej nie istniał” – Trybunał stwierdził, że wytwarzanie dóbr przy użyciu materiałów należących do klientów ma miejsce wyłącznie wtedy, gdy wykonawca wytwarza nowy produkt z materiałów powierzonych mu przez jego klienta.

51. Ponadto Trybunał dał jasno do zrozumienia w wyroku w sprawie Van Dijk's Boekhuis²², że nowy produkt jest wytwarzany wówczas, gdy rezultatem pracy wykonawcy jest produkt, „którego funkcja według powszechnie przyjętego poglądu jest odmienna od funkcji powierzonych materiałów. Do sądu krajowego należy ocena przy uwzględnieniu możliwego zastosowania towaru, czy doszło do wytworzenia nowego towaru”.

52. Prima facie wydawałoby się, że nie jest tak w niniejszej sprawie, ponieważ trudno jest dostrzec, w jaki sposób boiska sportowe – poprzez ich pokrycie sztuczną trawą lub asfaltem – stały się wcześniej nieistniejącym towarem.

53. W rzeczywistości bowiem należałoby dodać, że w wyroku w sprawie Van Dijk's Boekhuis²³ Trybunał wyjaśnił, iż naprawy (o których była mowa w tamtej sprawie), jakkolwiek radykalne, które najzwyczajniej przywracają produktowi powierzonemu wykonawcy funkcję, którą wcześniej ten produkt posiadał, i nie skutkują powstaniem nowego produktu, nie są wytwarzaniem towarów z materiałów klienta.

54. Pomimo tego, że prace wykonane na przedmiotowych boiskach sportowych miały większe znaczenie niż zwykła naprawa lub ulepszenie, to jednak moim zdaniem nie zmienia to faktu, że są to w dalszym ciągu boiska sportowe wynajęte tym samym stowarzyszeniom sportowym – i że zachowują one tę samą funkcję w rozumieniu wyżej przytoczonego orzecznictwa²⁴.

55. Tak czy inaczej, to nie do Trybunału, lecz do sądu krajowego należy szczegółowa ocena tego konkretnego zagadnienia, między innymi z uwzględnieniem sposobu użytkowania nowych boisk, i przyjęcie ustaleń na podstawie okoliczności faktycznych. Z tego względu niniejsza opinia powinna być oparta na okolicznościach faktycznych stwierdzonych przez sąd krajowy i przedstawionych we wniosku prejudycjalnym i ograniczać się do nich.

56. Na podstawie postanowienia odsyłającego wydaje się, że Hoge Raad stwierdził, iż były one towarami wytworzonymi na nowo.

57. Moim zdaniem sąd krajowy mógł dojść do takiego wniosku z uwagi na skalę prac przeprowadzonych na boiskach. W tym zakresie warto wspomnieć, że koszty związane z położeniem nawierzchni ze sztucznej murawy oraz nawierzchni asfaltowej wydają się równe nieomal dwuipółkrotności wartości działki gruntu.

58. Komisja słusznie podnosi w tej kwestii, że sąd krajowy powinien może powtórnie ocenić ten konkretny aspekt – przynajmniej z tego względu, że jeżeli boiska sportowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mimo wszystko miałyby być ostatecznie uznane przez sąd krajowy za niebędące nowymi towarami, to wówczas w każdym razie niemożliwe byłoby powoływanie się na art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

20 — Postanowienie z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-233/05, Zb.Orz. s. I-72, pkt 27.

21 — Wyrok z dnia 14 maja 1985 r. w sprawie 139/84, Rec. s. 1405, pkt 20, 21.

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 21, pkt 22.

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 21, pkt 23.

24 — Zobacz przypisy 20 i 21.

59. W konsekwencji poniższe rozważania mają znaczenie jedynie w przypadku, gdy sąd krajowy potwierdzi, że nowe boiska sportowe powinny faktycznie być uważane za nowo wytworzone towary w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

60. Jak słusznie zasugerowała Komisja, kolejną kwestią jest to, czy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stosuje się także do towarów objętych drugą częścią art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB: „towary wytworzone na zamówienie z materiałów dostarczonych przez podatnika, *włączywszy w to grunty [...]*”²⁵.

61. Moim zdaniem co do zasady odpowiedź jest twierdząca. Wyrażenie „w wyniku takiej działalności” w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie musi koniecznie obejmować wyłącznie towarów wyprodukowanych przez tego właśnie przedsiębiorcę. Bez wątpienia wyrażenie to może także obejmować towary wytworzone przez osobę trzecią przy użyciu materiałów dostarczonych przez podatnika.

62. Jednakże w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania należy wziąć pod uwagę – w kontekście obliczenia kwoty należnego podatku – okoliczność, że podatnik już zapłacił podatek VAT od faktury wystawionej przez osobę trzecią za wytworzenie jego towaru. Dokonały tego, jak się wydaje, niderlandzkie organy podatkowe w sprawie przed sądem krajowym. Uwzględniły okoliczność, że faktura została już zapłacona wraz z podatkiem VAT.

63. Faktycznie, jeżeli chodzi o traktowanie na podstawie art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy niektórych transakcji jako odpłatnych dostaw, traktowanie to ma miejsce w chwili, gdy towar (usługa) wytworzona w trakcie działalności gospodarczej jest używana przez podatnika do przeprowadzenia transakcji zwolnionych z podatku VAT.

64. Moim zdaniem, w przeciwieństwie do stanowiska bronionego przez rząd niderlandzki w sprawie takiej jak niniejsza – w sytuacji gdy przed zmianą lub połączeniem z innym towarem materiały były już używane przez podatnika (gminę) do celów transakcji zwolnionych z podatku VAT – organy podatkowe powinny wziąć tę okoliczność pod uwagę w kontekście stosowania art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Innymi słowy, wartość tych materiałów (działki gruntu jako takiej) nie powinna być wówczas włączana do podstawy opodatkowania przy obliczaniu podatku VAT.

65. Na rozprawie Komisja przedstawiła dobry przykład w tym zakresie. Przypuśćmy, że gmina nie jest właścicielem boisk sportowych, jednak chciałaby nim zostać w celu ich wynajęcia. W takich okolicznościach istnieją dwie możliwości: a) wykupić boiska sportowe gotowe do wykorzystania i zapłacić podatek VAT od ceny nabycia, obejmującej wartość gruntu i koszt prac potrzebnych do budowy boisk; lub też b) gmina jest właścicielem gruntu dostępnego do wykorzystania. Przypuśćmy, że w sytuacji b) gmina jest właścicielem gruntu w lesie. Tym samym mogłaby przygotować i zabudować ten grunt w celu przekształcenia go w boiska sportowe. Po wynajęciu tychże boisk sportowych, to jest po użyciu przez podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej, na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, podatek VAT byłby również należny od całości – włączywszy w to wartość gruntu.

66. Według mnie stanowi to jednakowe traktowanie pod względem podatkowym dwóch sytuacji: z jednej strony nabycia gotowych do wykorzystania boisk sportowych oraz z drugiej strony ich budowy na własnym gruncie.

67. Jednakże w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy przedmiotowy grunt nie tylko obecnie jest wykorzystywany jako boiska sportowe, lecz był już wykorzystywany na te cele w przeszłości. Okoliczność, że przedmiotowe boiska sportowe były przez wiele lat wynajmowane (tym samym) stowarzyszeniom sportowym, w sposób oczywisty wynika z dokumentów przedstawionych Trybunałowi.

25 — Wyróżnienie moje.

68. W związku z powyższym boiska te były już używane przez gminę na potrzeby jej działalności gospodarczej. Co ważne, użycie gruntu przez podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej może tylko jednokrotnie zostać potraktowane jako dostawa w tym zakresie.

69. W przeciwnym razie powstałoby ryzyko podwójnego opodatkowania i ryzyko zagrożenia zasady neutralności podatkowej. Jak słusznie wspomniała Komisja na rozprawie, jeżeli gmina dokonałaby oczyszczenia swojego lasu z drzew i w pierwszej kolejności zagospodarowałaby odpowiedni teren, pokrywając go prostą nawierzchnią trawiastą w celu przemienienia go na boiska sportowe, a następnie, w drugiej kolejności, zdecydowałaby się po kilku latach na pokrycie go sztuczną murawą – wówczas, według interpretacji rządu niderlandzkiego, obie te transakcje zostałyby obciążone podatkiem VAT. Wynika z tego, że zdaniem tego rządu podatek VAT należałoby nakładać od wartości gruntu dwukrotnie.

70. W związku z tym moim zdaniem państwu członkowskiemu nie powinno się pozwalać, by przy stosowaniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy uwzględniały wartość materiałów, jeżeli były one już w przeszłości używane przez podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej.

71. Na rozprawie rząd niderlandzki podniósł, że system podatku VAT nie jest w każdym razie idealny²⁶. Jednakże (podobnie jak Komisja) uważam, że w razie wątpliwości, jeżeli możliwe są różne interpretacje, należy bronić wykładni, która pozwala uniknąć podwójnego opodatkowania.

72. Podobnie rząd niderlandzki podniósł na rozprawie, że w każdym razie podejście, które popieram w niniejszej opinii, nie jest istotne dla niniejszej sprawy w zakresie, w jakim w postępowaniu przed sądem krajowym nie doszło do podwójnego opodatkowania, ponieważ podatek VAT od przedmiotowych boisk sportowych nigdy nie został zapłacony.

73. Gmina próbowała odeprzeć twierdzenia rządu niderlandzkiego dotyczące braku zapłaty podatku VAT od gruntu. Argumentowała ona, że – pomimo tego iż boiska sportowe zostały zbudowane o wiele wcześniej – pozostaje faktem, że według systemu prawnego obowiązującego w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych gmina zapłaciła także podatek integracyjny. Jakkolwiek art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB w aktualnie obowiązującym brzmieniu stanowi o wyłączeniu działki gruntu niebędącej działką budowlaną, wyłączenie to nie było możliwe w tamtym czasie. Gmina zatem obstawała przy tym, że zapłaciła VAT od gruntu, jak i od kosztu budowy na tym gruncie oraz przekształcenia go w pierwotne boiska sportowe.

74. Moim zdaniem wystarczające jest stwierdzenie, że właściwe jest inne kryterium. Kluczowym zagadnieniem nie jest to, czy podatek został już zapłacony od boisk, ale to, czy boiska te (materiały) były już używane przez podatnika w przeszłości na cele działalności gospodarczej.

75. Ponieważ przedmiotowe boiska były już wynajmowane „przez wiele lat” przed ich ulepszeniem, sytuacja w sprawie przed sądem krajowym jest z ekonomicznego punktu widzenia całkowicie odmienna od sytuacji, która miałaby miejsce, gdyby gmina miała zakupić obecnie nowe boiska od osoby trzeciej. W związku z tym uważam, że sytuacja w postępowaniu przed sądem krajowym nie powinna być traktowana jako odpłatna dostawa. Jak słusznie wskazała Komisja, taki wniosek jest w pełni zgodny z systemem podatku VAT.

76. Istotnie, jedyną dokonaną czynnością gospodarczą było położenie nawierzchni ze sztucznej murawy i nawierzchni asfaltowej na rzecz gminy. Na czynność tę nałożono podatek VAT, którego to podatku gmina nie mogła odliczyć, ponieważ jej działalność gospodarcza – wynajmowanie boisk stowarzyszeniom sportowym – jest zwolniona z podatku. A zatem nie wytworzono ani nie dostarczono żadnego innego towaru lub usługi podlegających podatkowi VAT.

26 — Rząd niderlandzki dodaje, że system nie jest idealny i czasami skutkuje podwójnym opodatkowaniem w odniesieniu do niektórych elementów ceny, głównie w związku z włączeniami.

77. Przed wyciągnięciem wniosków chciałbym w pierwszej kolejności zauważyć, że powyższego ustalenia nie podważa art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy, do którego także odnosi się pytanie prejudycjalne. Na podstawie tego przepisu „państwa członkowskie mogą uznać odbiór niektórych robót budowlanych za dostawy w rozumieniu ust. 1”.

78. Niemniej jednak moim zdaniem Komisja ma rację, wskazując, że art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy nie ma znaczenia dla kwestii podniesionych w obecnej sprawie. Chciałbym dodać, że sąd krajowy nie wyjaśnił, dlaczego zdecydował się powołać na ten artykuł.

79. Po drugie, mojej oceny nie podważa art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, także powołany w pytaniu prejudycjalnym. Ten drugi przepis określa zaledwie, co na gruncie szóstej dyrektywy oznacza „podstawa opodatkowania”. W rzeczywistości stanowi on, że w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7 podstawą opodatkowania jest cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy.

80. Wystarczy stwierdzić, że zastosowanie art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy jest oparte na występowaniu sytuacji, o której mowa w art. 5 ust. 7 lit. a).

81. Z powyższych rozważań wynika, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomość do transakcji zwolnionych z podatku VAT, państwo członkowskie może naliczyć podatek VAT, w przypadku gdy nieruchomość ta składa się z obiektu budowlanego wzniesionego przez osobę trzecią na gruncie podatnika, na jego zlecenie, za wynagrodzeniem; w wyniku czego wartość tego gruntu zostaje włączona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT – chyba że przedmiotowy grunt był już wcześniej wykorzystywany do zwolnionych z podatku celów związanych z jego działalnością gospodarczą.

IV – Wnioski

82. W związku z powyższym uważam, że na pytanie przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden należy odpowiedzieć w następujący sposób:

Artykuł 5 ust. 7 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany w ten sposób: jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomość do transakcji zwolnionych z podatku VAT, państwo członkowskie może naliczyć podatek VAT w przypadku gdy:

— nieruchomość ta składa się z obiektu budowlanego wzniesionego przez osobę trzecią na gruncie podatnika, na jego zlecenie, za wynagrodzeniem,

w wyniku czego wartość tego gruntu zostaje włączona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT;

chyba że przedmiotowy grunt był już wcześniej wykorzystywany do tych samych zwolnionych z podatku celów związanych z jego działalnością gospodarczą.