



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 26 września 2013 r.*

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 2 ust. 1 lit. c), art. 26, 62 i 63 —
Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego — Świadczenia wzajemne —
Transakcje odpłatne — Podstawa opodatkowania transakcji w wypadku wynagrodzenia w formie
usług — Udzielenie przez osobę fizyczną na rzecz spółki prawa do użytkowania i do wynajmowania na
rzecz osób trzecich nieruchomości w zamian za usługi ulepszenia i umeblowania owych nieruchomości
przez ową spółkę

W sprawie C-283/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia
29 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

Srebrjannyj wek EOOD

przeciwko

**Direktor na Direkcija „Obzwałwane i uprawnienie na izpyłnenieto” – Warna pri Centralno
uprawnienie na Nacionalnata agencija za prihodite,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: E. Jarašiūnas (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranową oraz J. Atanasowa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

* Język postępowania: bułgarski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 26, 62, i 63 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Serebrjannyj wek EOOD (zwaną dalej „spółką Serebrjannyj wek”) a Direktor na Direkcija „Obzawane i uprawnienie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawnienie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją miasta Warna przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Direktorem”) w przedmiocie decyzji podatkowej korygującej, w której spółce Serebrjannyj wek nakazano zapłatę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za lipiec 2010 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT:
„Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:
[...]
c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
[...].”
- 4 Artykuł 26 ust. 1 owej dyrektywy stanowi:
„Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:
a) korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;
b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością.”
- 5 Zgodnie z art. 62 rzeczony dyrektywy:
„Do celów niniejszej dyrektywy:
1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności [podatku] VAT;

- 2) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony. [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, poczynawszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeśli termin jego zapłaty może być późniejszy”].
- 6 Artykuł 63 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi, że „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.
- 7 Zgodnie z art. 65 wskazanej dyrektywy „[w] przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.
- 8 Artykuł 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:
„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub [takiego] świadczenia”.
- 9 Artykuł 75 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:
„W odniesieniu do świadczenia usług, o których mowa w art. 26, w przypadku gdy towary stanowiące część majątku przedsiębiorstwa używane są do celów prywatnych lub usługi są świadczone nieodpłatnie, podstawę opodatkowania stanowi całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług”.
- 10 Artykuł 80 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT przewiduje, że w celu zapobiegania przestępczości podatkowej lub uchylaniu się od opodatkowania państwa członkowskie mogą przedsięwziąć kroki, by w wymienionych w tym artykule wypadkach 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, podstawą opodatkowania była wartość rynkowa transakcji.

Prawo bułgarskie

- 11 Artykuł 2 ust. 1 zakon za danyk vyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”), w wersji mającej zastosowanie do postępowania głównego, przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega każde odpłatne świadczenie usługi.
- 12 Artykuł 9 ZDDS przewiduje:
„1) Świadczeniem usługi jest każde dokonanie usługi.
2) Za świadczenie usług uważa się również:
[...]

4. świadczenie usługi przez posiadacza/użytkownika składnika majątkowego wynajmowanego do naprawy/modernizacji lub przekazanego do użytkowania.

3) Za odpłatne świadczenie usług uznaje się:

1. świadczenie usługi na użytek prywatny podatników będących osobami fizycznymi, właściciela, pracowników lub osób trzecich, o ile przy jej wykonaniu używa się towaru, przy którego wytworzeniu, imporcie lub nabyciu dokonano odliczenia w całości lub w części podatku naliczonego;
2. nieodpłatne świadczenie usługi na użytek prywatny podatników będących osobami fizycznymi, właściciela, pracowników lub osób trzecich.

4) Ustęp 3 nie ma zastosowania do:

[...]

2. nieodpłatnego świadczenia usługi przez posiadacza/użytkownika celem naprawy wynajmowanego lub pozostawionego do użytkowania składnika majątku w przypadkach, w których składnik majątku zostaje wynajęty posiadaczowi/użytkownikowi lub zostaje mu przekazany do użytkowania i rzeczywiście jest stale użytkowany przez przynajmniej trzy lata;
3. nieodpłatnego świadczenia usługi przez koncesjonariusza celem ulepszenia pozostawionego do użytkowania składnika majątku, jeżeli stanowi to warunek lub zobowiązanie wynikające z umowy koncesyjnej;

[...]”.

13 Zgodnie z art. 25 ZDDS:

„1) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu niniejszej ustawy oznacza dostawę towarów lub świadczenie usług przez podatnika w rozumieniu niniejszej ustawy [...].

2) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu, w którym następuje przeniesienie własności towaru lub świadczona jest usługa.

3) Obok przypadków określonych w ust. 2 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce:

[...]

6. w chwili rzeczywistego zwrotu składnika majątku w stanie naprawionym lub ulepszonym przy wygaśnięciu umowy lub zaprzestaniu użytkowania składnika majątkowego w przypadkach, w których posiadacz/użytkownik świadczy nieodpłatnie świadczenie celem naprawy lub ulepszenia wynajmowanego lub pozostawionego do użytkowania składnika majątku i nie wystąpiły przesłanki art. 9 ust. 4 pkt 2 i 3.

[...]

6) W chwili wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego na podstawie ust. 2, 3 i 4:

1. powstaje zobowiązanie podatkowe dla opodatkowanych transakcji, a dla osoby zarejestrowanej powstaje obowiązek obliczenia podatku.

[...]”.

14 Artykuł 26 ZDDS stanowi:

„[...]

2) Podstawę opodatkowania ustala się na podstawie wszystkiego, co zalicza się do wynagrodzenia, które dostawca lub usługodawca otrzymał w związku z transakcją od nabywcy lub usługobiorcy, lub od innych osób, lub które jest mu należne od nabywcy lub usługobiorcy, określonego w lewach i stotinkach, bez podatku VAT. Nie uważa się za wynagrodzenie z tytułu transakcji płatności odsetek i kar umownych, które mają charakter odszkodowawczy.

[...]

7) Jeżeli wynagrodzenie jest określone w całości lub w części w towarach lub usługach (zapłata następuje w całości lub w części w towarach lub usługach), podstawą opodatkowania jest wartość wolnorynkowa dostarczonego towaru lub świadczonej usługi, obliczona w momencie, w którym podatek VAT stał się wymagalny”.

15 Artykuł 27 ust. 3 ZDDS stanowi:

„[...]

3) W przypadku następujących transakcji podstawę opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa:

1. transakcja pomiędzy podmiotami powiązаныmi;

[...]

3. transakcja nieodpłatna w rozumieniu art. 9 ust. 2 pkt 4”.

16 Zgodnie z art. 130 ZDDS:

„1) Jeżeli ma miejsce transakcja, w której wynagrodzenie (w całości lub w części) jest określone w towarach lub usługach, przyjmuje się, że mają miejsce dwie transakcje będące we wzajemnym związku, przy czym każdy z dostawców lub usługodawców jest uważany za sprzedawcę tego, co wydaje, a za nabywcę tego, co otrzymuje.

2) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego dla transakcji na podstawie ust. 1 zachodzi zgodnie z ogólnymi przepisami ustawy.

3) Transakcja na podstawie ust. 1, w przypadku której zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zachodzi wcześniej, jest uznawana za (całkowitą lub częściową) zapłatę zaliczkową za drugą transakcję”.

17 Paragraf 1 pkt 8 postanowień dodatkowych do ZDDS przewiduje, że transakcja jest „nieodpłatna” wówczas, gdy nie jest za nią uiszczane wynagrodzenie lub gdy jej wartość wielokrotnie przewyższa wartość wynagrodzenia.

18 Zakon za korporatiwnoto i podochnodno oblagane (ustawa o podatku od osób prawnych) stanowi w art. 51, co następuje:

„1) Wartości niematerialne dla celów podatkowych stanowią:

1. uzyskane środki niewalutowe, które:

a) nie posiadają fizycznej substancji;

b) są użytkowane w czasie dłuższym niż 12 miesięcy;

c) ich okres użytkowania jest ograniczony;

d) prezentują wartość równie wysoką jak następujące niższe wartości lub wyższą:

aa) pojęta wartościowo ranga istotności dobra niematerialnego, określona na podstawie metod bilansu i ocen podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku;

bb) 700 BGN;

[...]

3. kwoty obliczane na podstawie czynności handlowych prowadzących do zwiększenia gospodarczego pożytku wynajętych lub pozostawionych do użytkowania aktywów; kwoty te nie są aktywami materialnymi w rozumieniu podatkowym.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 Serebrjannyj wek jest jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa bułgarskiego należąca do p. Bodzuliaka, który jest również członkiem zarządu. Zgodnie z rejestrem handlowym do przedmiotu jej działalności należą w szczególności wynajem nieruchomości, turystyka i hotelarstwo.

20 W czerwcu 2009 r. p. Bodzuliak nabył dla celów prywatnych apartament znajdujący się w hotelu apartamentowym położonym w Warnie. Nabył on również drugi apartament w tym samym mieście. Owe apartamenty zostały zadeklarowane jako współwłasność p. Bodzuliaka i jego małżonki (zwanymi dalej „właścicielami”).

21 W dniu 8 sierpnia 2009 r. p. Bodzuliak, działając we własnym imieniu, zawarł dwie umowy o identycznej treści ze spółką Serebrjannyj wek, na podstawie których ustanowił na rzecz owej spółki „rzeczowe prawo użytkowania” obejmujące jego własność w nieruchomościach w stanie surowym, w szczególności w odniesieniu do dwóch omawianych apartamentów, na okres pięciu lat z możliwością przedłużenia. Zostało przewidziane, że spółka Serebrjannyj wek będzie wynajmować owe apartamenty osobom trzecim.

22 Zgodnie z wskazanymi umowami, w okresie ich obowiązywania spółka Serebrjannyj wek nie ma obowiązku zapłaty czynszu na rzecz właścicieli. Celem ukończenia apartamentów, ich udostępnienia oraz użytkowania spółka ta zobowiązała się jednak do wykonania we własnym imieniu, na własny koszt i wedle własnej oceny prac wykończeniowych i montażowych, w szczególności do zakupu podłóg, umeblowania, dekoracji i urządzeń sanitarnych. Zgodnie z owymi umowami pod koniec ich obowiązywania właściciele ponownie wejdą w posiadanie omawianych apartamentów wraz z ich wyposażeniem.

- 23 W dniu 21 października 2010 r. organy podatkowe przeprowadziły kontrolę i wydały decyzję podatkową korygującą dotyczącą lipca 2010 r. Uznały one, że spółka Serebrjannyj wek dokonała nieodpłatnego świadczenia na rzecz właścicieli i że podstawa opodatkowania tego świadczenia odpowiada wartości wydatków poniesionych przez ową spółkę dla celów tego świadczenia.
- 24 Spółka Serebrjannyj wek wniosła odwołanie od owej decyzji na drodze administracyjnej do Dyrektora. Na mocy decyzji z dnia 10 czerwca 2011 r. Dyrektor uchylił tę decyzję i przekazał sprawę organom podatkowym celem przeprowadzenia ponownej weryfikacji. Uznał on zasadniczo, że miała miejsce wymiana świadczeń, ponieważ spółka Serebrjannyj wek najęła omawiane apartamenty jako wynagrodzenie za swoje usługi wykończenia i umeblowania. Mając na uwadze tę interpretację, Dyrektor uznał na podstawie art. 26 ust. 7 ZDDS, że podstawę opodatkowania usług wykończenia i umeblowania owych apartamentów stanowi cena rynkowa tych usług i że powinna ona zostać określona podczas nowej weryfikacji.
- 25 Organy podatkowe przeprowadziły zatem drugą kontrolę i stwierdziły, że miała miejsce wymiana świadczeń, a mianowicie usługi wykończenia i umeblowania ze strony spółki Serebrjannyj wek i usługa wynajmu ze strony właścicieli, w rozumieniu art. 130 ZDDS, w związku z tym, że p. Bodzuliak posiada omawiane apartamenty we współwłasności ze swą żoną, że jest jedynym współnikiem spółki Serebrjannyj wek oraz że nie został przewidziany żaden czynsz.
- 26 Organy podatkowe uznały, że dniem wykonania usług wykończenia i umeblowania był dzień wydania zezwolenia na prowadzenie hotelu, w którym znajduje się pierwszy z wymienionych apartamentów wskazanych w pkt 20 niniejszego wyroku, a mianowicie 29 czerwca 2010 r. W zakresie dotyczącym drugiego apartamentu wskazanego w owym punkcie za dzień świadczenia tych usług uznano dzień sporządzenia protokołu odbioru końcowego, a więc 30 czerwca 2010 r.
- 27 Mając na uwadze owe daty, organy podatkowe uznały, że spółka Serebrjannyj wek powinna była najpóźniej w dniu 5 lipca 2010 r. wystawić fakturę dotyczącą wykonanych przez nią usług wykończenia i umeblowania.
- 28 W związku z tym, że transakcje zostały dokonane pomiędzy podmiotami powiązаныmi, uznano, że podstawę opodatkowania usług świadczonych przez spółkę Serebrjannyj wek powinna stanowić cena rynkowa wskazanych produktów i usług. Wartość łączna obydwu omawianych apartamentów została ustalona w toku ekspertyzy na 558 000 BGN. Na tej podstawie organy podatkowe wydały w dniu 14 grudnia 2011 r. nową decyzję podatkową korygującą, w której stwierdzono, że spółka Serebrjannyj wek była w lipcu 2010 r. zobowiązana do zapłaty długu podatku VAT w wysokości 111 600 BGN, powiększonego o odsetki za zwłokę wynoszące 6 341,55 BGN.
- 29 Spółka Serebrjannyj wek wniosła od tej decyzji odwołanie na drodze administracyjnej do Dyrektora, który oddalił to odwołanie decyzją z dnia 12 marca 2012 r. Wskazana spółka wniosła skargę na tę decyzję do sądu odsyłającego. Na poparcie swej skargi wskazana spółka podniosła, że brak było wymiany świadczeń, lecz że świadczyła ona usługę nieodpłatnie w rozumieniu art. 9 ust. 2 pkt 4 ZDDS. Wedle jej stanowiska zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT w odniesieniu do owej usługi następuje w chwili rzeczywistego zwrotu składnika majątku w stanie ulepszonym przy wygaśnięciu umowy lub zaprzestaniu użytkowania, zgodnie z art. 25 ust. 3 pkt 6 ZDDS.
- 30 Tytułem pomocniczym spółka Serebrjannyj wek podniosła, że podatek VAT powinien zostać pobrany za czerwiec 2010 r., a więc za okres, w którym sporne usługi uznaje się za wykonane, a nie za lipiec 2010 r. Spółka ta uważa również, że podstawą opodatkowania powinna być wartość usługi uzyskanej, a nie wartość usługi świadczonej.

- 31 Ponadto spółka Serebrjannyj wek podnosi, że ustawodawstwo bułgarskie jest niezgodne z art. 2 ust. 1 lit. c) i z art. 26 dyrektywy w sprawie VAT ze względu na to, że opodatkowane mogą być jedynie transakcje odpłatne.
- 32 Sąd odsyłający uważa, że dla celów rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu powinien on stwierdzić, czy miała miejsce wymiana świadczeń i – w przypadku odpowiedzi twierdzącej – jakie są zasady mające zastosowanie do określenia podstawy opodatkowania dwóch świadczeń. Jeżeli natomiast wymiana nie miała miejsca, wówczas dla sądu odsyłającego powstaje pytanie, czy usługi świadczone przez spółkę Serebrjannyj wek stanowią świadczenie opodatkowane i – w przypadku odpowiedzi twierdzącej – w którym momencie powstaje zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT dla wskazanych usług, oraz jak określić podstawę opodatkowania.
- 33 Sąd odsyłający uważa, że organy podatkowe błędnie zakwalifikowały udostępnienie wskazanych apartamentów przez ich właścicieli na rzecz spółki Serebrjannyj wek jako najem. Najem stanowiłby transakcję odpłatną, co zdaniem owego sądu nie ma miejsca w postępowaniu głównym, ponieważ sporne umowy w sposób wyraźny przewidują, że brak jest obowiązku płatności czynszu. W związku z tym chodzi o transakcję nieodpłatną polegającą na użyczeniu rzeczy. Zdaniem sądu odsyłającego uznanie usług świadczonych przez spółkę Serebrjannyj wek jako równoważnych z płatnością czynszu byłoby sprzeczne z wolą stron.
- 34 W związku z faktem, że spółka Serebrjannyj wek nabyła wartość niematerialną w zamian za wydatki poniesione przez nią celem ulepszenia spornych apartamentów, dla sądu odsyłającego powstaje pytanie, czy nabycie tego rodzaju wartości może być uznane za płatność za usługi ulepszenia. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej zdaniem sądu odsyłającego miałyby miejsce transakcja odpłatna, w przypadku której określenie daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i podstawy opodatkowania dla celów podatku VAT nie stanowiłoby trudności. W przypadku odpowiedzi przeczącej miałyby miejsce nieodpłatne świadczenie usług, które w okolicznościach rozpatrywanej sprawy nie mogłyby zostać zrównane ze świadczeniem odpłatnym, ponieważ owo świadczenie zostałoby wykonane dla celów działalności gospodarczej spółki Serebrjannyj wek. Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości co do zgodności przepisów krajowych – dotyczących w szczególności możliwości opodatkowania, podstawy opodatkowania oraz chwili, w której nastąpiło zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w zakresie dotyczącym tego rodzaju nieodpłatnych świadczeń – z art. 2 ust. 1 lit. c), art. 26, 62 i 63 dyrektywy w sprawie podatku VAT.
- 35 W tej sytuacji Administratiwen syd – Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy interpretować w ten sposób, że nabycie wartości niematerialnej w zamian za przejęcie kosztów związanych z ulepszeniem wynajmowanego lub pozostawionego do użytkowania składnika majątku stanowi zapłatę za usługę ulepszenia również wówczas, gdy zgodnie z umową właściciel owego składnika majątku nie jest zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia?
- 2) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 26 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] stoją na przeszkodzie krajowemu przepisowi, zgodnie z którym bezpłatne świadczenie usługi polegającej na ulepszeniu wynajmowanego lub pozostawionego do użytkowania składnika majątku w każdym razie podlega opodatkowaniu? Czy dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie w okolicznościach tego rodzaju, jakie wystąpiły w postępowaniu głównym, ma znaczenie, że:
- osoba świadcząca usługę nieodpłatnie wykonała prawo do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do towarów i usług wykorzystanych przy wykonywaniu ulepszeń, co nie zostało jej dotychczas odmówione na mocy prawomocnej decyzji w ramach kontroli podatkowej;

— w chwili przeprowadzenia kontroli podatkowej spółka nie rozpoczęła jeszcze dokonywania opodatkowanych transakcji w zakresie nieruchomości, jednak nie upłynął jeszcze okres ważności umów?

- 3) Czy art. 62 i 63 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] stoją na przeszkodzie krajowemu przepisowi, wedle którego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do danej transakcji zachodzi nie w chwili wykonania usługi (w konkretnym przypadku w chwili dokonania ulepszeń), lecz w chwili rzeczywistego zwrotu składnika majątku w stanie ulepszonym przy wygaśnięciu umowy lub zaprzestaniu użytkowania?
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytania pierwsze i drugie: na podstawie którego przepisu tytułu VII dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy określić podstawę opodatkowania podatkiem VAT, jeżeli transakcja nieodpłatna nie jest objęta zakresem stosowania art. 26 dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że usługę wykończenia i umeblowania apartamentu należy uznać za dokonaną odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca zobowiązuje się z jednej strony do wykonania owej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu przy wygaśnięciu owej umowy.
- 37 W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako transakcji odpłatnej zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika (zob. wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 22; z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 25). Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, pkt 24; z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 Lebara, pkt 27).
- 38 Po drugie, należy wskazać, że wynagrodzenie za dostawę towarów może mieć postać świadczenia usługi i stanowić podstawę opodatkowania owej dostawy w rozumieniu art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT, pod warunkiem że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usługi i że wartość usługi da się wyrazić w pieniądzu (wyrok z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99 Bertelsmann, Rec. s. I-5163, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie dzieje się wówczas, gdy świadczenie usług następuje w zamian za inne świadczenie usług, o ile spełnione są te same warunki.

- 39 Po trzecie, należy wskazać, że umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacane w pieniądzu, stanowią z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 23–25; z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-549/11 Orfey, pkt 35).
- 40 Z powyższego wynika, że jeżeli zgodnie z umową zawartą z właścicielem apartamentu osoba świadcząca usługi wykończenia i umeblowania owego apartamentu z jednej strony zobowiązuje się do wykonania tych usług na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu przy wygaśnięciu tej umowy, wówczas owa usługa wykończenia i umeblowania wchodzi w zakres kategorii usług odpłatnych w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT. Istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy wskazaną usługą a wynagrodzeniem rzeczywiście uzyskanym w zamian za nią przez usługodawcę, a mianowicie prawem do dysponowania spornym apartamentem dla celów działalności gospodarczej tego usługodawcy w czasie trwania owej umowy.
- 41 Okoliczność, że świadczenie spornych usług przyniesie korzyści właścicielowi apartamentu dopiero po wygaśnięciu umowy, niczego w tym zakresie nie zmienia, ponieważ od chwili zawarcia owej umowy strony tego rodzaju umowy zobowiązują się w stosunku synalagmatycznym do wykonania wzajemnych świadczeń (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. s. I-3293, pkt 40; ww. wyrok w sprawie RCI Europe pkt 31 i 33).
- 42 Mając na uwadze powyższe, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi w ten sposób, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że usługa wykończenia i umeblowania apartamentu winna być uznana za dokonaną odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca zobowiązuje się z jednej strony do wykonania tej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu po wygaśnięciu owej umowy.

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

- 43 Z brzmienia pytań drugiego, trzeciego i czwartego wynika, że zostały one przedstawione jedynie w przypadku, gdyby z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynikało, iż usługi tego rodzaju jak te opisane w pytaniu pierwszym nie są objęte kategorią usług odpłatnych w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT.
- 44 Mając na uwadze powyższe, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie, trzecie i czwarte.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że usługa wykończenia i umeblowania apartamentu winna być uznana za dokonaną odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca z jednej strony zobowiązuje się do wykonania tej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu przy wygaśnięciu owej umowy.

Podpisy