



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PAOLA MENGOZZIEGO
przedstawiona w dniu 15 października 2015 r.¹

Sprawa C-128/14

Staatssecretaris van Financiën
przeciwko
Het Oudeland Beheer BV

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów, Holandia)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Szósta dyrektywa VAT — Artykuł 5 ust. 7 lit. a) — Czynności podlegające opodatkowaniu — Przeznaczenie na potrzeby działalności przedsiębiorstwa towarów uzyskanych w wyniku działalności przedsiębiorstwa — Zrównanie z odpłatną dostawą — Podstawa opodatkowania — Artykuł 11 część A ust. 1 lit. b) — Koszt wytworzenia — Zapłacony i odliczony podatek od wartości dodanej — Prawo dzierżawy wieczystej — Roczny czynsz dzierżawny

1. W niniejszej sprawie, która dotyczy wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów), odnoszącego się do wykładni szóstej dyrektywy 77/388/EWG², Trybunał ponownie jest proszony o dostarczenie wyjaśnień dotyczących określenia podstawy opodatkowania czynności zwanych „dostawami wewnętrznymi”.

2. Chodzi o czynności, w których podatnicy przeznaczają na potrzeby działalności swoich przedsiębiorstw towary, za których uzyskanie nie uiszcili podatku od wartości dodanej (VAT), ponieważ sami je wyprodukowali lub, ogólniej rzecz ujmując, uzyskali je „wewnętrznie” w wyniku działalności swoich przedsiębiorstw³. W celu uniknięcia odnoszenia korzyści podatkowych przez tych podatników szósta dyrektywa upoważniała państwa członkowskie – które to upoważnienie zostało zawarte także w dyrektywie 2006/112/WE⁴ – do zrównania dostaw wewnętrznych, jeżeli towar został przeznaczony do celów wykonywania przez przedsiębiorstwo działalności zwolnionej z podatku VAT, z odpłatną dostawą towarów, a tym samym do opodatkowania takich czynności podatkiem VAT. Trybunał miał już wielokrotnie okazję zajmować się kwestiami dotyczącymi systemu podatku VAT w przypadku tego typu czynności⁵.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) (zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 — Ten rodzaj czynności określa się różnymi terminami, takimi jak: „dostawy na swoją rzecz”, „czynności uznane za dostawę”, „dostawy zintegrowane” lub „dostawy na potrzeby działalności przedsiębiorstwa”. Jednak ze względu na fakt, że uzyskanie i przeznaczenie towaru odbywają się wewnętrznie w przedsiębiorstwie, wolę używać wyrażenia „dostawa wewnętrzna”.

4 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), która uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę [zob. w szczególności art. 18 lit. a) dyrektywy 2006/112].

5 — Zobacz wyroki: Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, pkt 90 i nast.; Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698; Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188; a także Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265.

3. Pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie zostały przedstawione w ramach sporu między spółką Het Oudeland Beheer BV (zwaną dalej „spółką Oudeland”) a Staatssecretaris van Financiën (organem podatkowym) dotyczącego decyzji w sprawie określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT w sprawie opodatkowania złożonej czynności dotyczącej nieruchomości obejmującej ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej gruntu wraz z posadowionym na tym gruncie budynkiem w budowie, ukończenia budynku oraz oddania go w najem.

4. Sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej i koszty realizacji zabudowy, od których spółka Oudeland uiszczyła już podatek VAT, korzystając jednak z prawa do odliczenia, mogą zostać objęte podstawą opodatkowania dostawy wewnętrznej polegającej na wynajmie zabudowy jako budynku biurowego. Jeżeli tak, sąd odsyłający pragnie także ustalić, w jaki sposób należy określić wartość prawa dzierżawy wieczystej do celów rzeczowego opodatkowania.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Chociaż dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę, z uwagi na datę zaistnienia rozpatrywanych okoliczności faktycznych spór w postępowaniu głównym jest nadal regulowany przez szóstą dyrektywę.

6. Co do zasady, podatkiem VAT objęta jest dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, działającego w takim charakterze⁶.

7. Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy definiuje jako dostawę towaru „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”. Artykuł 5 ust. 3 lit. b) tej samej dyrektywy upoważnia państwa członkowskie do uznania za dobra materialne „pra[w] rzeczow[y]ch] dając[y]ch] uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości”. Zgodnie z art. 5 ust. 5 tej dyrektywy państwa członkowskie mogą uznać odbiór niektórych robót budowlanych za dostawę.

8. Artykuł 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, to jest przepis dotyczący opodatkowania dostaw wewnętrznych, stanowi, że państwa członkowskie mogą traktować jako dostawę odpłatną „przeznaczenie przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegałby w całości odliczeniu”.

9. Artykuł 10 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy przewiduje, że dostawy towarów innych niż określone w art. 5 ust. 4 lit. b) szóstej dyrektywy oraz świadczenie usług, powodujące zapłatę lub płatność rat, uważane są za zakończone po upływie terminów, do których takie płatności lub spłaty rat się odnoszą.

10. Artykuł 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy określenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT w odniesieniu do czynności wymienionych w szczególności w art. 5 ust. 7 lit. a) tej samej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem podstawę opodatkowania takich czynności stanowi „cena od zakupu towarów [cena zakupu towarów] lub cena podobnych towarów lub, w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy”.

⁶ — Zobacz art. 2 szóstej dyrektywy, a także art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112.

11. Zgodnie z art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Ustęp 2 tego samego artykułu uściśla, że o ile towary służą wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot: w szczególności podlegającego zapłacie lub zapłaconego podatku VAT od towarów dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [art. 17 ust. 2 lit. a)], a także podatku VAT, który podlega zapłacie na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) [art. 17 ust. 2 lit. c)]. W odniesieniu do towarów, które mają zostać wykorzystane przez podatnika zarówno do czynności, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też do czynności, dla których podatek nie podlega odliczeniu, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy stanowi, że „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji [czynności]”.

12. Artykuł 20 szóstej dyrektywy przewiduje korektę odliczeń w stosownym przypadku, w szczególności gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony, lub gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia. W przypadku dóbr inwestycyjnych zgodnie z art. 20 ust. 2 tej samej dyrektywy korekta będzie obejmować okres pięciu lat. W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres ten może być przedłużony na okres 20 lat.

B – Prawo niderlandzkie

13. Na podstawie art. 3 ust. 1 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), w wersji mającej zastosowanie do sprawy w postępowaniu głównym, za dostawy towarów uznaje się w szczególności „dostawę nieruchomości przez osobę, która je wytworzyła, z wyjątkiem gruntów niezabudowanych, innych niż grunty podlegające zabudowie” [lit. c)] oraz „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; z towarami wytworzonymi przez podatnika można zrównać też towary wytworzone na zamówienie z materiałów dostarczonych przez podatnika, włączywszy w to grunty” [lit. h)].

14. Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o podatku VAT za dostawę towarów uważa się także w szczególności ustanowienie praw, których przedmiot stanowią nieruchomości, „chyba że świadczenie wzajemne, powiększone o podatek obrotowy, wynosi mniej aniżeli wartość rynkowa tych praw. Wartość rynkowa odpowiada przynajmniej kosztowi wytworzenia, włącznie z podatkiem VAT, nieruchomości, której dotyczy prawo – takiemu, jaki zostałby poniesiony przy wytworzeniu przez niezależną osobę trzecią w momencie dokonywania czynności”.

15. W rozumieniu art. 8 ust. 3 ustawy o podatku VAT, w przypadku dostaw, o których mowa w art. 3 ust. 1 lit. h), „świadczenie wzajemne ustala się w kwocie, którą (nie wliczając podatku obrotowego) należałoby zapłacić za te towary, gdyby w momencie dostawy miały one zostać nabyte lub wyprodukowane w stanie, w jakim znajdowały się w tym momencie”.

16. W odniesieniu do podstawy opodatkowania art. 8 ust. 5 lit. b) ustawy o podatku VAT stanowi, że organ administracji publicznej może określić w rozporządzeniu, w jakim zakresie w przypadku własności obciążonej w szczególności prawem dzierżawy wieczystej obciążenia związane z tym prawem należą do świadczenia wzajemnego.

17. Przepis ten został wprowadzony w życie przez Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (rozporządzenie wykonawcze z 1968 r. o podatku obrotowym, zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”), którego art. 5 ust. 1 stanowi, że „[w] przypadku ustanowienia, przeniesienia prawa wieczystej dzierżawy albo zrezygnowania z niego lub jego wypowiedzenia [...] wartość czynszu [...] należy do świadczenia wzajemnego, przy czym nie może ono być wyższe od wartości rynkowej rzeczy,

do której odnosi się to prawo”. Artykuł 5 ust. 5 tego rozporządzenia wykonawczego stanowi, że między innymi wartość czynszu jest określana z uwzględnieniem załącznika A do rzeczonoego rozporządzenia. Litera b) załącznika A do rozporządzenia wykonawczego stanowi, że wartość czynszu, „która jest wymagalna po pewnym czasie, jest określana na podstawie rocznej kwoty pomnożonej przez liczbę lat, za które należy zapłacić”, przy czym każde 1 EUR jest przeliczane stosownie do stawek określonych w załączniku.

II – Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym, postępowanie główne i pytania prejudycjalne

18. W dniu 8 marca 2004 r. spółka Oudeland uzyskała dzierżawę wieczystą nieruchomości gruntowej wraz z położonym na niej budynkiem w trakcie budowy w zamian za płaconą z góry opłatę roczną (zwaną dalej „rocznym czynszem dzierżawnym”). Czas trwania dzierżawy wieczystej został określony na 20 lat. Roczny czynsz dzierżawny wynosił 330 000 EUR.

19. Ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej zostało w Niderlandach uznane za dostawę nieruchomości do celów pobrania podatku VAT⁷ i tym samym zostało opodatkowane tym podatkiem; spółce Oudeland naliczono, w związku z ustanowieniem jej prawa dzierżawy wieczystej, kwotę 730 455 EUR z tytułu podatku VAT. Kwota ta została obliczona z uwzględnieniem lit. b) załącznika A do rozporządzenia wykonawczego poprzez zastosowanie właściwej stawki w wysokości 19% do skapitalizowanej wartości (odpowiadającej 3 844 500 EUR) całkowitego świadczenia wzajemnego uzgodnionego w związku z ustanowieniem prawa dzierżawy wieczystej i pobieranego w formie rocznych czynszów dzierżawnych. Spółka Oudeland uiszczyła tę kwotę na rzecz przedsiębiorcy, który ustanowił prawo dzierżawy wieczystej, a następnie dokonała jej odliczenia w deklaracji podatkowej dotyczącej podatku VAT za marzec 2004 r.

20. Po ustanowieniu prawa dzierżawy wieczystej spółka Oudeland zleciła realizację zabudowy, w wyniku której został jej dostarczony gotowy budynek biurowy. Koszty realizacji budynku biurowego wynosiły 1 571 749 EUR. Spółka Oudeland uiszczyła 298 632 EUR z tytułu podatku VAT i natychmiast odliczyła pełną wysokość tej kwoty od podatku VAT. Podczas realizacji zabudowy stał się wymagalny pierwszy roczny czynsz dzierżawny z tytułu prawa wieczystej dzierżawy i został on uiszczony przez spółkę Oudeland.

21. Po odbiorze budynku biurowego, w dniu 1 czerwca 2004 r. spółka Oudeland rozpoczęła jego wynajem. W odniesieniu do części tego budynku (według informacji dostarczonych przez Królestwo Niderlandów odpowiadającej 12,5% powierzchni budynku) spółka Oudeland zdecydowała się wraz z najemcami nie korzystać ze zwolnienia z podatku VAT mającego zastosowanie do wynajmu nieruchomości⁸. Pozostałą część budynku – odpowiadającą 87,5% powierzchni budynku – wynajęto, a działalność ta była zwolniona z podatku VAT.

22. Spółka Oudeland stwierdziła, że wynajęcie budynku należy zakwalifikować jako dostawę wewnętrzną w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) ustawy o podatku VAT – przepisu opartego na art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Spółka ta uiszczyła zatem podatek VAT z tytułu wynajmu tej części budynku biurowego, w przypadku której skorzystała ze zwolnienia z podatku VAT i w stosunku do której nie miała tym samym prawa do odliczenia. Spółka Oudeland określiła podstawę opodatkowania, włączając do niej łączne koszty, bez podatku VAT, wybudowania budynku, powiększone o kwotę rocznego czynszu dzierżawnego, który był już wymagalny w momencie dostawy, mianowicie 330 000 EUR.

7 — Zobacz art. 3 ust. 2 ustawy o podatku VAT (przytoczony w pkt 14 niniejszej opinii). Przepis ten opiera się na art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy.

8 — Było to możliwe na podstawie art. 11 ust. 5 ustawy o podatku VAT, opartego na art. 13 część C lit. a) szóstej dyrektywy.

23. Jednak organ podatkowy nie przyjął tego podejścia i uznał, że podstawę do opodatkowania wynajmu budynku należy oprzeć na kosztach realizacji zabudowy powiększonych o skapitalizowaną wartość łącznych czynszów dzierżawnych, to jest o kwotę 3 844 500 EUR, obliczoną zgodnie z lit. b) załącznika A do rozporządzenia wykonawczego. Organ podatkowy wydał więc względem spółki Oudeland decyzję w sprawie określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego na kwotę równą różnicy między podstawą opodatkowania obliczoną przez spółkę Oudeland a podstawą opodatkowania obliczoną przez organ podatkowy. Ów organ w drodze decyzji oddalił następnie środek zaskarżenia wniesiony przez spółkę Oudeland na decyzję w sprawie określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego.

24. Spółka Oudeland wniosła skargę na tę decyzję do Rechtbank te 's-Gravenhage (sądu pierwszej instancji w Hadze), który skargę tę oddalił. Spółka ta odwołała się następnie od wyroku Rechtbank te 's-Gravenhage do Gerechtshof te 's-Gravenhage (sądu apelacyjnego w Hadze), który uwzględnił apelację oraz uchylił wyrok wydany przez Rechtbank te 's-Gravenhage, decyzję organu podatkowego, a także decyzję w sprawie określenia wysokości dodatkowego zobowiązania podatkowego. Sąd apelacyjny uznał, że zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy o podatku VAT do podstawy opodatkowania dostawy wewnętrznej należy koszt wytworzenia odnoszący się do gruntu znajdującego się w wieczystej dzierżawie spółki Oudeland i że w tym wypadku należy przyjąć za punkt wyjścia wartość, jaką grunt ten miał dla spółki Oudeland w chwili dostawy wewnętrznej. Wartości tej nie można zrównać z wartością, którą w tym samym momencie grunt ten miałby dla jego właściciela, lecz należy ją ograniczyć do czynszu dzierżawnego zapłaconego przed realizacją zabudowy.

25. Organ podatkowy wniosł do sądu odsyłającego skargę kasacyjną na ten wyrok.

26. Spór zawisły przed tym sądem odnosi się do kwestii, w jaki sposób należy określić podstawę opodatkowania podatkiem VAT dostawy wewnętrznej rozpatrywanej w postępowaniu głównym. Spór ten dotyczy w szczególności pytania, czy podstawa ta powinna obejmować wyłącznie roczne czynsze dzierżawne odnoszące się do ustanowienia prawa dzierżawy wieczystej, uiszczone w dniu dostawy wewnętrznej, czy raczej całkowitą wartość ustanowienia takiego prawa, odpowiadającą skapitalizowanej wartości rzeczonych czynszów.

27. W tym kontekście sąd odsyłający, po pierwsze, pragnie zauważyć, że zgodnie z wyrokiem *Gemeente Vlaardingen*⁹ w przypadku takim jak niniejszy podstawa opodatkowania dla podatku VAT składa się z całkowitej sumy wartości gruntu, wartości ewentualnie istniejącej zabudowy i kosztów ich wytworzenia, o ile podatnik nie zapłacił jeszcze podatku VAT związanego z tymi wartościami i tymi kosztami. Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy wyrok ten należy interpretować w ten sposób, że nie należy obejmować podstawą opodatkowania składników kosztów wytworzenia, w odniesieniu do których podatek VAT został zapłacony, nawet w sytuacji, w której podatnik dokonał następnie odliczenia w pełnej wysokości podatku VAT uiszczanego od tych składników, na podstawie przepisów prawa krajowego.

28. Po drugie, jeżeli owe składniki kosztów wytworzenia muszą być objęte podstawą opodatkowania, to sąd odsyłający zastanawia się, w jaki sposób należy określić ową podstawę w odniesieniu do określenia wartości prawa dzierżawy wieczystej. Sąd odsyłający zmierza w szczególności do ustalenia, w jaki sposób wartość kolejnych należnych czynszów dzierżawnych należy do podstawy opodatkowania dostawy wewnętrznej.

9 — Wyrok C-299/11, EU:C:2012:698.

29. W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że do podstawy opodatkowania z tytułu dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy nie należy koszt wytworzenia gruntu i innych materiałów, od których podatnik uiszczył podatek VAT z tytułu ich nabycia (w tym wypadku: przez ustanowienie prawa rzeczowego dającego uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości)? Czy jest inaczej, jeżeli na podstawie przepisów prawa krajowego – bez względu na to, czy są one w tym zakresie zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie – podatnik odliczył ten podatek przy okazji nabycia?
- 2) Czy w przypadku takim jak niniejszy, w którym grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte poprzez ustanowienie prawa rzeczowego w rozumieniu art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy należy wartość czynszu, czyli wartość kwot, które należy corocznie uiszczać przez cały okres, na jaki to prawo rzeczowe zostało ustanowione, lub które należy jeszcze uiszczyć w pozostałym okresie, na jaki prawo to zostało ustanowione?”.

III – Postępowanie przed Trybunałem

30. Postanowienie odsyłające wpłynęło do Trybunału w dniu 18 marca 2014 r. Podczas rozprawy w dniu 16 lipca 2014 r. spółka Oudeland, rząd niderlandzki i Komisja Europejska przedstawiły uwagi ustne.

IV – Ocena prawna

A – Uwagi wstępne

31. Przed udzieleniem odpowiedzi na pytania przedstawione przez sąd odsyłający należy tytułem wstępu zarysować system podatku VAT mający zastosowanie do dostaw wewnętrznych, a także jego rację bytu i cel – tak jak wynika to z orzecznictwa Trybunału.

32. Z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy – obecnie art. 18 lit. a) dyrektywy 2006/112 – wynika, że państwa członkowskie mogą traktować jako dostawy odpłatne, i tym samym opodatkować podatkiem VAT, czynności zwane „dostawami wewnętrznymi”, jeżeli podatnik przeznacza na potrzeby działalności swojego przedsiębiorstwa towary wytworzone, skonstruowane, wydobyte, przetworzone, nabyte lub przywiezione w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek VAT od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlegały w całości odliczeniu.

33. W tym przypadku, zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy – obecnie art. 74 dyrektywy 2006/112 – podstawą opodatkowania dla takich czynności jest albo cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, albo, w braku ceny zakupu, koszt wytworzenia określony w momencie dokonywania czynności. Z postanowienia odsyłającego wynika, że bezsporne jest, iż w niniejszym przypadku podstawa opodatkowania została ustalona na podstawie kosztu wytworzenia. Bezsporne jest także, że ów koszt wytworzenia obejmował cenę ustanowienia prawa dzierżawy wieczystej oraz cenę realizacji zabudowy.

34. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy sytuacji, w których mechanizm odliczenia, przewidziany zasadniczo zarówno przez szóstą dyrektywę, jak i przez dyrektywę 2006/112, nie może zostać zastosowany. Jeżeli zastosuje się ten mechanizm, to wówczas, gdy towary są wykorzystywane w celu prowadzenia opodatkowanej działalności

gospodarczej, odliczenie podatku, który został naliczony od tych towarów, jest obowiązkowe w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania. Z kolei jeżeli towary nabyte przez podatnika są wykorzystywane na potrzeby czynności zwolnionych z podatku, nie może dojść do odliczenia podatku naliczonego od tych towarów. Rozpatrywany przepis dotyczy zwłaszcza tej ostatniej sytuacji – mianowicie sytuacji, w której odliczenie jakiegokolwiek kwoty naliczonego uiszczanego podatku VAT jest wyłączone, ponieważ prowadzona działalność gospodarcza jest zwolniona z podatku VAT¹⁰.

35. W szczególności rzeczony przepis umożliwia państwom członkowskim ukształtowanie ich przepisów podatkowych w taki sposób, aby przedsiębiorstwa, które z powodu wykonywania działalności zwolnionej z podatku VAT nie mogą odliczyć podatku VAT uiszczanego w momencie nabycia ich towarów dla przedsiębiorstwa, nie doznawały uszczerbku w porównaniu z konkurentami, którzy wykonują tę samą działalność z wykorzystaniem towarów, które uzyskali bez zapłaty podatku VAT, ponieważ sami je wyprodukowali lub, ogólnie rzecz ujmując, uzyskali je w wyniku działalności swego przedsiębiorstwa. Aby owi konkurenci ponosili ten sam ciężar podatkowy co ciężar ciążyący na przedsiębiorstwach, które nabyły towary u osób trzecich, rozpatrywany przepis upoważnia państwa członkowskie do zrównania przeznaczenia, na potrzeby wykonywania zwolnionej z podatku działalności przedsiębiorstwa, towarów uzyskanych w związku z działalnością przedsiębiorstwa z odpłatną dostawą towarów, a tym samym do opodatkowania podatkiem VAT rzeczonych przeznaczenia¹¹.

36. Z powyższych rozważań wynika, że celem przepisu, który pozwala państwom członkowskim opodatkować podatkiem VAT dostawy wewnętrzne, jest zapobieganie zakłóceniom konkurencji poprzez zagwarantowanie równego traktowania podatników, zgodnie z właściwą dla systemu podatku VAT zasadą neutralności podatkowej¹². Przepis ten ma w sposób szczególny na celu rzeczywiste wyeliminowanie wszelkiej nierówności w dziedzinie podatku VAT między podatnikami, którzy nabyli towary innych podatników, a podatnikami, którzy nabyli te towary w wyniku działalności ich przedsiębiorstwa. Przepis ten zmierza do nałożenia na podatnika, który przeznacza na potrzeby zwolnionej z podatku VAT działalności towary uzyskane w związku z działalnością jego przedsiębiorstwa, takiego samego ciężaru podatkowego jak ten nałożony na jego konkurentów, którzy prowadzą tę samą zwolnioną z podatku działalność z wykorzystaniem towarów, które w pełni nabyli od osób trzecich¹³.

37. Na pytania prejudycjalne przedstawione przez sąd odsyłający należy odpowiedzieć, uwzględniając owe zasady wyrażone w orzecznictwie.

B – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

38. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przeznaczenie przez podatnika na potrzeby działalności gospodarczej zwolnionej z podatku VAT nieruchomości zbudowanej na gruncie, w odniesieniu do których podatnik ten nabył prawo rzeczowe uprawniające go do korzystania z rzeczonych gruntu oraz z rzeczonych nieruchomości, której realizację zlecił osobie trzeciej, może stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem VAT mającego za podstawę wartość nabytego prawa rzeczowego i koszty realizacji budynku, jeżeli podatnik zapłacił już podatek VAT związany z tą wartością i tymi kosztami, lecz także odliczył go w pełnej wysokości.

10 — Wyrok *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 25.

11 — *Ibidem*, pkt 26.

12 — Opinia rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:561, pkt 45, 47 i przytoczone tam orzecznictwo.

13 — Wyrok *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 27, 28.

39. Z postanowienia odsyłającego wynika, że w ramach tego pytania prejudycjalnego Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) pragnie zasadniczo otrzymać wyjaśnienia odnośnie do znaczenia wyroku *Gemeente Vlaardingen*¹⁴. Wyrok ten dotyczył sytuacji podobnej do tej, jaka jest rozpatrywana w niniejszym przypadku, w której gmina powierzyła osobom trzecim przekształcenie boisk sportowych, których była właścicielem i które następnie oddała w najem zwolniony z podatku VAT. W rzeczonym wyroku Trybunał orzekł, że dwa wyżej wymienione przepisy szóstej dyrektywy nie stały na przeszkodzie temu, żeby przeznaczenie przez podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej zwolnionej z podatku VAT gruntów, których jest właścicielem i których przekształcenie zlecił osobie trzeciej, stanowiło przedmiot opodatkowania podatkiem VAT, którego podstawą jest suma wartości gruntu obejmującego te działki i kosztów ich przekształcenia, o ile podatnik ten nie zapłacił jeszcze podatku VAT związanego z tą wartością i tymi kosztami¹⁵.

40. Jednakże pytanie postawione przez sąd odsyłający ma zasadniczo na celu wyjaśnienie zakresu wyrażenia „nie zapłacił jeszcze podatku VAT związanego z tą wartością i tymi kosztami” użytego przez Trybunał w tym wyroku i w szczególności ustalenie, czy nie należy obejmować podstawą opodatkowania podatkiem VAT składników kosztów wytworzenia – w niniejszym przypadku wartości prawa dzierżawy wieczystej i kosztów realizacji budynku – za które podatnik uiszczył podatek VAT, lecz odliczył go w pełnej wysokości.

41. Podczas gdy spółka Oudeland i rząd niderlandzki są zgodne, że jeżeli podatek VAT uiszczony od składników kosztów wytworzenia w odniesieniu do dostawy wewnętrznej został odliczony, to nie występuje podwójne opodatkowanie materialne lub ponowne opodatkowanie, tak że składniki te mogą zostać uwzględnione w podstawie opodatkowania rzeczony dostawy, Komisja utrzymuje, że art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nie mają nawet zastosowania do okoliczności faktycznych w niniejszym przypadku, ponieważ spółka Oudeland uiszczyła już podatek VAT związany z tą dostawą i z realizacją zabudowy. Zdaniem Komisji, aby naprawić sytuację spółki Oudeland w odniesieniu do podatku VAT, należałoby zastosować mechanizm korekty odliczeń przewidziany w art. 20 szóstej dyrektywy.

42. Tytułem wstępu należy zająć się kwestią podważanej przez Komisję możliwości zastosowania przepisów dotyczących opodatkowania dostaw wewnętrznych w przypadku takim jak niniejszy. W świetle art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy oraz właściwego orzecznictwa zastosowanie owych przepisów jest uzależnione od spełnienia trzech przesłanek o charakterze kumulatywnym¹⁶. Po pierwsze, podatnik musi uzyskać towary w związku z działalnością swojego przedsiębiorstwa, włączając w to przypadek, w którym dostarczył materiały lub grunt do wytworzenia nieruchomości przez osobę trzecią. Po drugie, podatnik musi przeznaczyć te towary na potrzeby działalności swojego przedsiębiorstwa. Po trzecie, podatek VAT od tych towarów nie podlegałby w całości odliczeniu w przypadku ich nabycia w całości od innego podatnika. Jeżeli te trzy przesłanki są spełnione, wykorzystanie towarów na potrzeby działalności przedsiębiorstwa należy zrównać z dostawą podlegającą opodatkowaniu¹⁷.

43. Do sądu odsyłającego należy konkretne ustalenie, czy w niniejszym przypadku przesłanki te zostały spełnione. Jednak akta sprawy nie zawierają żadnego elementu, który wydaje się przemawiać przeciwko temu wnioskowi, i zarówno sąd odsyłający, jak i strony w postępowaniu głównym są zgodne co do możliwości zastosowania rozpatrywanego przepisu w niniejszym przypadku. Przede wszystkim budynek został uzyskany w wyniku działalności przedsiębiorstwa – został wybudowany przez osobę trzecią na gruncie udostępnionym przez spółkę Oudeland i z udostępnionych przez nią

14 — Ibidem.

15 — Ibidem, pkt 37 i sentencja wyroku.

16 — Zobacz w tym względzie opinia rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:267, pkt 60–62, do której Trybunał wyraźnie odniósł się w pkt 32 wyroku *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188.

17 — Ibidem, pkt 61.

materiałów¹⁸. Następnie towar ten, poprzez wynajęcie go, został przeznaczony na potrzeby działalności przedsiębiorstwa. Ponadto, ponieważ budynek był także wykorzystywany do celów innych niż czynności podlegające opodatkowaniu, naliczony podatek VAT nie mógłby podlegać odliczeniu w pełnej wysokości, gdyby budynek ten został nabyty w całości od innego podatnika.

44. Jeżeli czynność może podlegać przepisom dotyczącym opodatkowania dostaw wewnętrznych, z orzecznictwa Trybunału wynika, że opodatkowanie takiej czynności podatkiem VAT powinno mieć następujący przebieg.

45. Po pierwsze, łączny naliczony podatek VAT uiszczony przez podatnika w związku z nabyciem towarów na potrzeby przeznaczenia na dalszym etapie obrotu daje prawo do odliczenia tego podatku zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy¹⁹. Z powyższego wynika, że spółka Oudeland słusznie zapłaciła i następnie odliczyła podatek VAT od kosztów związanych z ustanowieniem prawa dzierżawy wieczystej i realizacją zabudowy.

46. Po drugie, samo przeznaczenie towaru podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, a kwota, którą podatnik zobowiązany jest zapłacić z tego tytułu, powinna być obliczona, zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, na podstawie pełnej wartości każdego z elementów, z zastrzeżeniem, że podatek VAT nie powinien być zostać uprzednio pobrany od tychże elementów²⁰.

47. To właśnie tego etapu dotyczy pytanie sądu odsyłającego. Czy w zakresie, w jakim spółka Oudeland uiszcza już podatek VAT od ustanowienia prawa dzierżawy wieczystej i realizacji zabudowy, lecz także go odliczyła, owe składniki kosztów wytworzenia przeznaczonego towaru mogą zostać uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem VAT z tytułu przeznaczenia tego towaru będącego przedmiotem dostawy wewnętrznej?

48. W wyroku *Gemeente Vlaardingen* Trybunał orzekł, że uprawnienie do zrównania dostawy wewnętrznej z odpłatną dostawą nie może zostać zastosowane w celu poboru kwoty podatku VAT od wartości towarów, które dany podatnik przekazał osobom trzecim, które je wytworzyły lub ulepszyły, jeżeli podatnik ten już wcześniej w ramach uprzedniego opodatkowania *zapłacił* podatek VAT od tej wartości²¹. Trybunał wyjaśnił, że takie ponowne opodatkowanie byłoby sprzeczne, po pierwsze, z istotnymi cechami podatku VAT, zgodnie z którymi podatek ten znajduje zastosowanie do wartości dodanej odnośnych towarów lub usług, ponieważ należny podatek VAT od czynności jest obliczany po odliczeniu podatku, który został uiszczony w trakcie czynności poprzedzającej. Po drugie, takie ponowne opodatkowanie byłoby także sprzeczne z celem rzeczonoego upoważnienia do zrównania, które polega oczywiście na umożliwieniu państwowemu członkowskiemu opodatkowania podatkiem VAT przeznaczenia towarów na potrzeby działalności zwolnionej z podatku VAT, lecz nie zmierza w żaden sposób do zezwolenia rzeczonym państwom na wielokrotne opodatkowywanie podatkiem VAT tej samej części wartości tych towarów²².

49. Tak jak utrzymują zasadniczo spółka Oudeland i rząd niderlandzki, z rozumowania tego wynika, że Trybunał miał na celu uniknięcie kumulacji opodatkowania, mianowicie podwójnego opodatkowania materialnego, a nie tylko formalnego. Jednakże żadne ponowne opodatkowanie nie występuje, jeżeli zgodnie z istotnymi cechami systemu podatku VAT, do których odnosi się Trybunał, podatek VAT

18 — Wydaje się, że sytuacja ta jest porównywalna z sytuacją, która miała miejsce w sprawach zakończonych wyrokami *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, i *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-2/13, EU:C:2014:2188.

19 — Wyrok *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 34.

20 — Wyrok *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 35, w którym odniesiono się do wyroku *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 28–33.

21 — Wyrok C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 32. Wyróżnienie moje.

22 — *Ibidem*.

zapłacony od składników kosztów wytworzenia, które zostały ponownie uwzględnione w podstawie opodatkowania dostawy wewnętrznej, został odliczony. Wyłącznie wtedy, gdy podatkiem VAT związanym z tymi składnikami opodatkowany jest podatnik – ponieważ nie dokonał on ich odliczenia – owych składników nie należy uwzględniać w podstawie opodatkowania dostawy wewnętrznej.

50. Wykładnię taką potwierdza ponadto orzecznictwo Trybunału. Z jednej strony we wspomnianym wyroku *Gemeente 's-Hertogenbosch* Trybunał nie używał już terminu „zapłacił”, lecz uściślił, że podatek VAT nie powinien być zostać uprzednio „pobrany” od elementów, które mają zostać uwzględnione w podstawie opodatkowania²³. Z drugiej strony, dodatkowo, niedawno w wyroku *Property Development Company*²⁴ Trybunał potwierdził, że „w żadnym wypadku podstawa opodatkowania, o której mowa w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nie może obejmować wartości, od której podatnik już zapłacił podatek VAT, bez możliwości jego późniejszego odliczenia”²⁵. Z powyższego wynika, że wartości, od których podatnik zapłacił już podatek VAT, lecz go odliczył, mogą także być objęte rzeczoną podstawą opodatkowania.

51. W konsekwencji okoliczność, że w sprawie w postępowaniu głównym kwoty dotyczące podatku VAT związanego z ustanowieniem prawa dzierżawy wieczystej, a także z realizacją budynku zostały uiszczone, nie stoi na przeszkodzie temu, aby te składniki kosztów wytworzenia zostały uwzględnione w podstawie opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim podatek VAT związany z tymi elementami został odliczony.

52. Należy jeszcze podnieść, że ponieważ nieruchomości została przeznaczona jedynie częściowo (co w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym odpowiada 87,5% powierzchni budynku) na działalność zwolnioną z podatku VAT, odliczenie podatku VAT będzie wykluczone tylko w odniesieniu do tej części. Względem pozostałej części, w zakresie, w jakim odnośne towary są wykorzystywane na potrzeby opodatkowanych czynności, co odpowiada 12,5% powierzchni rzeczonoego budynku, na podstawie art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy spółka *Oudeland* jest co do zasady uprawniona do odliczenia od podatku, do którego zapłaty jest zobowiązana, podatku VAT zapłaconego z tytułu dostawy wewnętrznej²⁶.

53. Należy jeszcze oddalić argument Komisji, która utrzymuje, odnosząc się wyraźnie do wyroku *Gemeente Leusden i Holin Groep*²⁷, że aby naprawić sytuację spółki *Oudeland* w odniesieniu do podatku VAT, należałoby zastosować mechanizm korekty odliczeń przewidziany w art. 20 szóstej dyrektywy, a w szczególności w ust. 2 tego artykułu.

54. W wyroku *Gemeente Leusden i Holin Groep* Trybunał wskazał, że zrównanie z odpłatną dostawą zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy i korekta podatku VAT w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych, o której mowa w art. 20 ust. 2 tej samej dyrektywy, stanowią dwa mechanizmy mające taki sam *skutek ekonomiczny* – mianowicie zobowiązanie podatnika do uiszczenia kwot odpowiadających odliczeniom, do których nie jest on uprawniony – lecz sposób zapłaty dla każdego z tych mechanizmów jest inny. Podczas gdy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy zakłada jednorazową zapłatę, art. 20 ust. 2 tej samej dyrektywy przewiduje – w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych – częściowe korekty rozłożone na wiele lat²⁸.

23 — Wyrok *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 35, przytoczony i przedstawiony w pkt 46 niniejszej opinii.

24 — Wyrok C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — *Ibidem*, pkt 42.

26 — Wyrok *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 36.

27 — Wyrok C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263, w szczególności pkt 90 i nast.

28 — *Ibidem*, pkt 90, 91. Wyróżnienie moje.

55. Jednak z tego samego wyroku wynika, że chociaż obydwa mechanizmy mają ten sam skutek ekonomiczny, to nie realizują one tego samego celu. Jedynie bowiem przepis art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy przeznaczenia przez podatnika towaru na potrzeby działalności jego przedsiębiorstwa. Z powyższego wynika, że w sytuacji, w której przepis ten ma zastosowanie, jedynie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy może stanowić podstawę do żądania od podatnika kwot początkowo odliczonych w odniesieniu do nieruchomości, która następnie stała się przedmiotem wynajmu zwolnionego z podatku²⁹.

56. W świetle całości powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedział, iż art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przeznaczenie przez podatnika na potrzeby działalności gospodarczej zwolnionej z podatku VAT nieruchomości wybudowanej na gruncie, w odniesieniu do których podatnik ten nabył prawo rzeczowe uprawniające go do korzystania z rzeczoności gruntu oraz z rzeczoności nieruchomości, której realizację zlecił osobie trzeciej, może stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem VAT mającego za podstawę opodatkowania wartość nabytego prawa rzeczowego i koszty realizacji budynku, jeżeli podatnik zapłacił już podatek VAT związany z tą wartością i tymi kosztami, lecz także odliczył go w pełnej wysokości.

C – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

57. Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zasadniczo zwraca się do Trybunału o ustalenie, czy w przypadku takim jak niniejszy, w którym grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte przez podatnika poprzez ustanowienie prawa rzeczowego, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wartość tego prawa rzeczowego, którą należy włączyć do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej samej dyrektywy, powinna odpowiadać pełnej wartości rocznych czynszów dzierżawnych – czyli całkowitej wartości kwot, które należy corocznie uiszczać przez cały okres, na który prawo rzeczowe zostało ustanowione – lub wartości kwot, które należy jeszcze uiszczyć z tytułu rocznego czynszu dzierżawnego w pozostałym okresie, na który prawo dzierżawy wieczystej zostało ustanowione, lub też wartości już wymagalnych rocznych czynszów dzierżawnych.

58. Sąd odsyłający zauważa przede wszystkim, że szósta dyrektywa nie przewiduje żadnej zasady w odniesieniu do podstawy opodatkowania praw rzeczowych, o których mowa w jej art. 5 ust. 3 lit. b). Sąd odsyłający uważa z jednej strony, że możliwe byłoby stwierdzenie, iż wartość kolejnych kwot należnych z tytułu nabycia prawa dzierżawy wieczystej nie należy do kosztów wytworzenia budynku, ponieważ kwoty te stanowią świadczenie wzajemne względem czasowego prawa do korzystania i nie obciążają nabywcy jednorazowo przy okazji nabycia tego prawa, lecz obciążają go z upływem kolejnych lat.

59. Jednak z drugiej strony, jeżeli państwo członkowskie, tak jak Królestwo Niderlandów, skorzystało z możliwości zrównania prawa rzeczowego z dobrem materialnym i jeżeli na podstawie uregulowania krajowego, w przypadku ustanowienia takiego prawa rzeczowego oraz jego przeniesienia w okresie, na który zostało ono ustanowione bądź przeniesione, podatek nie jest należny po upływie okresu, w którym następuje korzystanie z nieruchomości i w którym okresowo wymagalne opłaty muszą być uiszczane, lecz jest on należny jednorazowo za cały bądź pozostający okres od uzgodnionej kwoty (w formie „skapitalizowanego czynszu”), to może to prowadzić do tego, że w momencie dostawy, o której mowa w art. 3 ust. 1 lit. h) ustawy o podatku VAT, koszty wytworzenia muszą obejmować wartość jeszcze nieuiszczonych kwot czynszu dzierżawnego. Sąd odsyłający zastanawia się także nad zgodnością takiego uregulowania krajowego z przepisem art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy.

29 — Ibidem, pkt 92 i, a contrario, pkt 93.

60. Spółka Oudeland uważa, że przyszłe czynsze dzierżawne nie mogą zostać uwzględnione przy określaniu kosztów wytworzenia dla podatnika, ponieważ art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wyraźnie przewiduje, że koszt wytworzenia musi zostać określony w momencie dostawy wewnętrznej. Rząd niderlandzki z kolei uważa, że należy uwzględnić skapitalizowaną wartość czynszów dzierżawnych za cały okres istnienia prawa dzierżawy wieczystej, która to skapitalizowana wartość stanowi wartość całkowitego świadczenia wzajemnego za prawo dzierżawy wieczystej – taką, jaka została uzgodniona przez strony podczas ustanawiania tego prawa.

61. Należy przypomnieć przede wszystkim, że zasada ustanowiona w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którą podstawą opodatkowania w odniesieniu do czynności wymienionych w szczególności w art. 5 ust. 7 lit. a) tej dyrektywy jest „cena od zakupu towarów [cena zakupu towarów] lub cena podobnych towarów lub, w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy”, stanowi odstępstwo od ogólnej zasady ustanowionej w art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej samej dyrektywy, zgodnie z którą podstawą opodatkowania w odniesieniu do czynności opodatkowanych podatkiem VAT jest wartość wzajemnego świadczenia z tytułu dostaw towarów i usług będących przedmiotem tych czynności³⁰.

62. Ponadto z rzeczonego art. 11 część A ust. 1 lit. b) jednoznacznie wynika, że tylko w braku ceny zakupu towarów lub towarów podobnych podstawę opodatkowania przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi „koszt produkcji [wytworzenia]”, określony w momencie czynności³¹. Kryterium kosztu wytworzenia stanowi zatem kryterium określenia podstawy opodatkowania, które mogłoby zostać zdefiniowane jako „podwójnie rezydualne”, ponieważ ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy ani ogólne kryterium świadczenia wzajemnego, ani pomocnicze kryterium ceny zakupu towaru lub towarów podobnych nie mają zastosowania³².

63. Jak wskazałem w pkt 33 niniejszej opinii, zdaniem sądu odsyłającego, ponieważ bezsporne jest, że w niniejszym przypadku brak jest ceny zakupu towaru podobnego do budynku, to właśnie koszt wytworzenia stanowi kryterium właściwe dla określenia podstawy opodatkowania rozpatrywanego przeznaczenia.

64. Orzecznictwo dostarcza kilku wskazówek odnośnie do zastosowania tego kryterium. Aby określić koszt wytworzenia, należy przeprowadzić szczegółowe badanie wszystkich elementów wartości, które doprowadziły do jego powstania³³. Ponadto w celu określenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy oprzeć się na pełnej wartości każdego z elementów, które powinny zostać uwzględnione³⁴. Następnie z samej treści przepisu wynika, że koszt wytworzenia należy określić w momencie dokonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, czyli w momencie przeznaczenia towaru na cele działalności zwolnionej z podatku³⁵.

30 — Zobacz wyrok *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 33, 34; a także analogicznie, w odniesieniu do art. 73 i 74 dyrektywy 2006/112, wyrok *Marinow*, C-142/12, EU:C:2013:292, pkt 31. Czynności wymienione w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy polegają bowiem w szczególności na przeznaczeniu na działalność gospodarczą zwolnioną z podatku VAT towarów nabytych w wyniku działalności przedsiębiorstwa. We wszystkich przypadkach zrównania z dostawą dokonywaną odpłatnie podatnik nie otrzymuje żadnego rzeczywistego świadczenia wzajemnego, które mogłoby stanowić podstawę opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT, a tym samym ustanowiona w art. 11 część A ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy ogólna zasada nie może mieć zastosowania.

31 — Wyrok *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 37.

32 — Zobacz, w odniesieniu do kryterium kosztu wytworzenia, rozważania zawarte w pkt 39 opinii rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:152.

33 — Wyrok *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, pkt 40 in fine.

34 — Zobacz analogicznie wyroki: *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 28; *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 35.

35 — Zobacz wyrok *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698, pkt 30.

65. Ponadto, jak słusznie wskazał rząd niderlandzki, przepis art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, gdy jest wykorzystywany do określenia podstawy opodatkowania przeznaczenia w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) tej samej dyrektywy, musi być rozpatrywany w świetle szczególnego celu, do którego realizacji zmierza ten ostatni przepis – tak jak cel ten został opisany w pkt 34–36 niniejszej opinii – mianowicie celu zapobiegania zakłóceniom konkurencji poprzez zagwarantowanie równego traktowania podatników, zgodnie z zasadą neutralności podatkowej.

66. Wreszcie należy uwzględnić okoliczność, że w niniejszym przypadku na podstawie przepisu krajowego opartego na art. 5 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy³⁶ ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej zostało zrównane z dostawą towaru.

67. Ze wszystkich powyższych rozważań wynika, że aby zagwarantować równe traktowanie podatników, określenie całkowitych kosztów wytworzenia dla opodatkowania czynności na potrzeby zwolnionej z podatku działalności towarów nabytych w wyniku działalności przedsiębiorstwa powinno mieć na celu nałożenie na zainteresowany podmiot, w niniejszym przypadku spółkę Oudeland, takiego samego zobowiązania podatkowego, jakie zostałyby nałożone na referencyjnego konkurenta wykonującego tę samą zwolnioną z podatku działalność z wykorzystaniem towarów (w niniejszym przypadku gruntu i zrealizowanej zabudowy), w stosunku do których nabyłby on prawo dzierżawy wieczystej i za które uściłby podatek VAT, którego nie mógłby jednak odliczyć, ponieważ działalność, do której wykorzystuje owe towary, jest zwolniona z podatku.

68. W przypadku takim jak niniejszy całkowite koszty wytworzenia będą się składać, po pierwsze, z pełnej wartości ceny realizacji zabudowy, a po drugie – z pełnej wartości kosztu wytworzenia związanego z ustanowieniem prawa dzierżawy wieczystej (w stosunku do gruntu oraz budynku w trakcie budowy) określonej w momencie przeznaczenia budynku na działalność zwolnioną z podatku. Jednakże ta ostatnia wartość odpowiada moim zdaniem (skapalizowanej) wartości kwot, które należy jeszcze uścić z tytułu rocznego czynszu dzierżawnego w momencie przeznaczenia towarów. Wartość ta odpowiada bowiem kosztowi, jaki referencyjny konkurent musiałby ponieść – aby wykonywać taką samą działalność zwolnioną z podatku – w celu ustanowienia na towarze prawa dzierżawy wieczystej na okres odpowiadający okresowi, na jaki ustanowiono prawo rzeczowe na rzecz zainteresowanego podmiotu w stosunku do towaru w momencie jego przeznaczenia na działalność zwolnioną z podatku.

69. W tym względzie należy przypomnieć, że ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej – prawa rzeczowego wywodzącego się z prawa rzymskiego – charakteryzuje się przyznaniem dzierżawcy, na uzgodniony okres i w zamian za wynagrodzenie, takiego samego prawa korzystania z rzeczy, jakim dysponuje właściciel, z wyłączeniem wszelkich osób trzecich z korzystania z takiego prawa, oraz okolicznością, że wydzierżawiający staje się właścicielem ulepszeń i zabudowy, jakie dzierżawca zrealizował w okresie istnienia dzierżawy³⁷. Strony mogą uzgodnić sposób zapłaty wynagrodzenia – może on przyjąć formę zapłaty jednorazowej lub rozłożonej w czasie (tak jak w niniejszym przypadku ma on formę rocznych czynszów dzierżawnych).

70. Istotnym elementem prawa dzierżawy wieczystej jest fakt, iż przyznanie prawa jest ograniczone w czasie, jasne jest zatem, że pełna wartość ustanowienia takiego prawa jest proporcjonalna do okresu, na jaki przyznano odnośne prawo. W konsekwencji wartość ta zmniejsza się wraz z upływem czasu.

36 — Mianowicie art. 3 ust. 2 ustawy o podatku VAT (zob. pkt 14 niniejszej opinii).

37 — Zobacz wyrok „Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 55, który dotyczył prawa użytkowania będącego także prawem rzeczowym tak samo jak prawo dzierżawy wieczystej. Moim zdaniem nie jest konieczne zajmowanie się różnicami lub podobieństwami między prawem dzierżawy wieczystej a najmem nieruchomości – ograniczę się do wskazania, że zasadnicza różnica między obydwiema sytuacjami prawnymi, która mogłaby uzasadniać odmienne traktowanie pod względem podatkowym, polega na fakcie, że ustanowienie prawa dzierżawy wieczystej jako prawa rzeczowego może zostać zrównane zgodnie z art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy z odpłatną dostawą, podczas gdy najem nie może zostać zrównany z taką dostawą.

71. Jeżeli na przykład spółka Oudeland przeznaczyłaby wybudowany budynek na działalność zwolnioną z podatku 10 lat po ustanowieniu jej prawa dzierżawy wieczystej, która została ustanowiona na 20 lat, to referencyjnego konkurenta, wspomnianego w pkt 67 niniejszej opinii, stanowiłby podatnik, który w celu wykonywania zwolnionej z podatku działalności najmu musiałby nabyć prawo dzierżawy wieczystej (od którego uiściłby podatek VAT bez późniejszej możliwości odliczenia go) tylko na okres 10 lat. W takiej sytuacji nie byłoby uzasadnione obciążenie zainteresowanego podmiotu, który dokonuje przeznaczenia zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy (w naszym przykładzie spółki Oudeland), podatkiem VAT od wartości łącznych czynszów dzierżawnych uzgodnionych za cały okres, na jaki dzierżawa wieczysta została ustanowiona. Wartość taka nie odpowiadałaby bowiem kosztowi wytworzenia prawa dzierżawy wieczystej *określonemu w momencie przeznaczenia*.

72. Na podstawie powyższych rozważań, po pierwsze, nie uważam – przeciwnie do tego, co utrzymuje rząd niderlandzki – żeby skapitalizowana wartość czynszów dzierżawnych za cały okres, na jaki prawo dzierżawy wieczystej zostało ustanowione, mogła odpowiadać pełnej wartości kosztu wytworzenia prawa dzierżawy wieczystej, takiej, jaka została określona w momencie przeznaczenia towaru³⁸. Jest to słuszne jedynie w przypadku, gdy przeznaczenie towaru odbywa się w momencie ustanowienia prawa dzierżawy wieczystej.

73. Po drugie, na podstawie tych samych rozważań wydaje mi się wykluczone – przeciwnie do tego, co podnosi spółka Oudeland – żeby koszt wytworzenia prawa dzierżawy wieczystej mógł odpowiadać wyłącznie wartości już uiszczonych czynszów dzierżawnych. Wartość ta nie odpowiada bowiem wartości prawa dzierżawy wieczystej określonego w momencie przeznaczenia towarów. W tym względzie – przeciwnie do tego, co utrzymuje spółka Oudeland – okoliczność, że koszt wytworzenia nie został jeszcze uiszczony w pełnej wysokości, nie jest istotna w celu określenia tego kosztu, który należy rozumieć jako koszt, jaki poniósłby referencyjny konkurent wspomniany w pkt 67 niniejszej opinii.

74. Wreszcie w odniesieniu do wątpliwości sądu odsyłającego w przedmiocie zgodności z art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy uregulowania niderlandzkiego, które przewiduje, że w przypadku ustanowienia lub przeniesienia prawa rzeczowego zapłata podatku VAT jest należna jednorazowo za cały okres od całości uzgodnionej kwoty, podnoszę, że sąd odsyłający sam przyznaje, iż zawiśła przed nim sprawa nie dotyczy bezpośrednio przypadku, o którym mowa w tym pytaniu. Nie uważam zatem, aby konieczne było odniesienie się przez Trybunał do tego pytania w ramach niniejszej sprawy. W tym względzie ograniczę się do stwierdzenia, że w każdym razie kryterium przewidziane w przepisie, o którego wykładnię w ramach drugiego pytania prejudycjalnego zwrócił się sąd odsyłający, mianowicie w art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, to kryterium kosztu wytworzenia, tak że wartością, którą należy objąć podstawą opodatkowania przewidzianą w tym przepisie, jest pełna wartość składnika kosztu wytworzenia, niezależnie od uzgodnionych sposobów zapłaty.

75. Podsumowując, uważam, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, iż w przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte przez podatnika poprzez ustanowienie prawa rzeczowego, art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wartość tego prawa rzeczowego, którą należy włączyć do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) wspomnianej dyrektywy, powinna odpowiadać pełnej wartości kwot, które jeszcze należy uiścić z tytułu rocznego czynszu dzierżawnego w momencie przeznaczenia towaru.

38 — Zgodnie z tym, co wskazałem w pkt 67 niniejszej opinii, nie mogę zgodzić się z podejściem zaproponowanym przez rząd niderlandzki, zgodnie z którym referencyjnym konkurentem miałby być podatnik wykonujący tę samą działalność niezvolnioną z podatku po nabyciu własności budynku w całości od osoby trzeciej. Wartość nabycia prawa dzierżawy wieczystej towaru jest bowiem w sposób konieczny niższa niż wartość nabycia własności w stosunku do tego samego towaru. Nie chodzi zatem o dwie porównywalne wartości.

V – Wnioski

76. W świetle powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów):

- 1) Artykuł 5 ust. 7 lit. a) i art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że przeznaczenie przez podatnika, na potrzeby działalności gospodarczej zwolnionej z podatku od wartości dodanej, nieruchomości wybudowanej na gruncie, w odniesieniu do których podatnik ten nabył prawo rzeczowe uprawniające go do korzystania z rzeczoności gruntu oraz z rzeczoności nieruchomości, której realizację zlecił osobie trzeciej, może stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, mającego za podstawę opodatkowania wartość nabytego prawa rzeczowego i koszty realizacji budynku, jeżeli podatnik zapłacił już podatek od wartości dodanej związany z tą wartością i tymi kosztami, lecz także odliczył go w pełnej wysokości.
- 2) W przypadku takim jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w którym grunt wraz z budynkiem w trakcie budowy zostały nabyte przez podatnika poprzez ustanowienie prawa rzeczowego, art. 11 część A ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, że wartość tego prawa rzeczowego, którą należy włączyć do podstawy opodatkowania dostawy w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) wspomnianej dyrektywy, powinna odpowiadać pełnej wartości kwot, które jeszcze należy uiścić z tytułu rocznego czynszu dzierżawnego w momencie przeznaczenia towaru.