



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 9 marca 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 12 ust. 1 i 2 – Dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu przed pierwszym zasiedleniem – Brak przepisów prawa krajowego przewidujących szczegółowe zasady stosowania kryterium związanego z pierwszym zasiedleniem – Artykuł 135 ust. 1 lit. j) – Zwolnienia – Dostawa, po przebudowie, budynku, który był przedmiotem pierwszego zasiedlenia przed przebudową – Krajowa doktryna administracyjna zrównująca budynki, które zostały w znacznym stopniu przebudowane, z nowymi budynkami

W sprawie C-239/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (sąd kasacyjny, Belgia) postanowieniem z dnia 28 marca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 kwietnia 2022 r., w postępowaniu:

État belge,

Promo 54 SA

przeciwko

Promo 54 SA,

État belge,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Safjan (sprawozdawca), prezes izby, N. Piçarra i M. Gavalec, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Promo 54 SA – P. Wouters, advocaat,

* Język postępowania: francuski.

- w imieniu rządu belgijskiego – P. Cottin, J.-C. Halleux oraz C. Pochet, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, C. Ehrbar oraz V. Uher, w charakterze pełnomocników,

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

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Promo 54 SA, spółką działającą w dziedzinie realizacji projektów budowlanych, a État belge (państwem belgijskim) w przedmiocie kwoty podatku od wartości dodanej (VAT) należnego od tej spółki z tytułu przebudowy starej placówki szkolnej na apartamenty i biura.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Dyrektywa VAT stanowi w art. 2 ust. 1:
„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze [...]”.
- 4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:
„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.
»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 12 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

- a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu przed pierwszym zasiedleniem;
- b) dostawa terenu budowlanego.

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat”.

6 Artykuł 135 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

[...]”.

Prawo belgijskie

7 Artykuł 1 § 9 kodeksu VAT przewiduje:

„Do celów stosowania niniejszego kodeksu:

- 1° Przez budynek lub część budynku rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem;
- 2° przez grunt z nim związany rozumie się teren, na którym zezwolono na budowę i który jest zbywany przez tę samą osobę w tym samym czasie co związany z nim budynek.

Akapit pierwszy pkt 2 nie ma zastosowania do art. 44 § 3 pkt 2 lit. d)”.

8 Artykuł 44 kodeksu VAT, dotyczący zwolnień, przewiduje w § 3:

„Zwalnia się z podatku również:

1° następujące transakcje:

a) dostawy nieruchomości ze względu na ich charakter;

Niemniej jednak wyłączone są dostawy budynków, części budynków i związanego z nimi gruntu, o których mowa w art. 1 § 9, jeżeli ich zbycie następuje najpóźniej w dniu 31 grudnia drugiego roku następującego po roku, w którym miało miejsce pierwsze zasiedlenie lub pierwsze wykorzystanie nieruchomości, o których mowa w art. 1 § 9 pkt 1, przez:

- podatnika, o którym mowa w art. 12 § 2, który zbudował, zlecił budowę lub nabył z zastosowaniem podatku wspomniane nieruchomości, o których mowa w art. 1 § 9 pkt 1; albo
- podatnika, o którym mowa w art. 8 § 1; albo
- każdego innego podatnika, jeżeli wyraził w formie i w sposób określony przez króla zamiar dokonania takiego zbycia z zastosowaniem podatku.

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 9 W dniu 6 czerwca 2008 r. Promo 54 i inna spółka, Immo 2020, zawarły umowę o współpracy, zgodnie z którą Immo 2020, właściciel gruntu, na którym została wzniesiona stara placówka szkolna, w niniejszym przypadku gimnazjum, powierzyła Promo 54 zadanie nadzorowania przebudowy owego gimnazjum na apartamenty i biura oraz sprzedaży tychże nieruchomości. Aktem z dnia 18 lutego 2009 r. Immo 2020 zrzekła się również prawa do pożytków na rzecz Promo 54.
- 10 Sprzedaż tych przyszłych apartamentów wpisywała się w ramy konstrukcji prawnej składającej się z dwóch odrębnych umów zawieranych z nabywcami. Po pierwsze, nabywcy zawarli z Immo 2020 umowę dotyczącą sprzedaży części starego budynku szkolnego, który miał zostać przebudowany, oraz części gruntu, na którym został on wzniesiony. Po drugie, w tym samym dniu Promo 54 zawarła z nabywcami umowę o prace remontowe.
- 11 Belgijski organ podatkowy uznał, że chodziło o transakcję sztucznie podzieloną w celu uzyskania stanowiącej nadużycie korzyści podatkowej. Transakcja ta miałaby być w rzeczywistości jedną transakcją dostawy nowych mieszkań, opodatkowaną VAT według stawki 21 %, a nie transakcją sprzedaży starego budynku i gruntu, na którym został on wzniesiony, po której nastąpił remont wspomnianego budynku, opodatkowaną według obniżonej stawki 6 %.
- 12 Promo 54 zaskarżyła tę zmianę kwalifikacji do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia), który jednak oddalił jej skargę.

- 13 Cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège, Belgia), do którego wniesiono apelację, uznał, że ustalenie, iż nieruchomość ma „nowy” charakter, wiąże się nieodzownie z wykonywaniem przez organ podatkowy określonego zakresu uznania oraz że skorzystanie z możliwości pozostawionej państwom członkowskim w art. 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT nie jest konieczne w celu zrównania starych budynków, które zostały poddane wystarczającej przebudowie, z budynkami „nowymi”, o których mowa w art. 44 § 3 pkt 1 lit. a) kodeksu VAT. Otóż w niniejszej sprawie zdaniem tego sądu doszło do wybudowania nowych budynków, które mogły być przedmiotem pierwszego zasiedlenia, przez co nie mogą one korzystać ze zwolnienia przewidzianego na rzecz dostawy nieruchomości, które jako takie zostały przewidziane w art. 44 § 3 pkt 1 lit. a) kodeksu VAT.
- 14 Zarówno État belge, jak i Promo 54 wnieśli skargę kasacyjną przeciwko wyrokowi cour d'appel de Liège.
- 15 Zdaniem Promo 54 jedynie nowe budynki, a mianowicie te, które nie zostały jeszcze zasiedlone, mogą podlegać VAT. Spółka ta uważa tym samym, że od chwili jego pierwszego zasiedlenia lub wykorzystania każdy budynek traci swój nowy charakter, ponieważ państwo belgijskie nie skorzystało z możliwości określenia szczegółowych zasad stosowania przewidzianej w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT kryterium „pierwszego zasiedlenia” do przebudowy budynków. W braku skorzystania z takiej możliwości właściwe organy nie mogą jej zdaniem rozszerzyć pojęcia „pierwszego zasiedlenia” na wyremontowany budynek, który był już przedmiotem takiego zasiedlenia przed jego przebudową.
- 16 W tych okolicznościach Cour de cassation (sąd kasacyjny, Belgia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:
- „Czy art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 [lit. j)] dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w braku określenia przez państwo członkowskie szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy nieruchomości dostawa, po dokonaniu przebudowy, budynku, który przed przebudową był przedmiotem pierwszego zasiedlenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) lub art. 12 ust. 2 [akapit trzeci] dyrektywy [2006/112], jest zwolniona z [VAT]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 17 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT w związku z jej art. 12 ust. 1 i 2 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym pierwszym przepisie zwolnienie dla dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, innych niż te, których dostawa jest dokonywana przed ich pierwszym zasiedleniem, ma również zastosowanie do dostawy budynku, który był przedmiotem pierwszego zasiedlenia przed przebudową, nawet jeśli dane państwo członkowskie nie określiło w prawie krajowym szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków, do czego upoważniał je drugi z tych przepisów.
- 18 W tym względzie należy przypomnieć, że na mocy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z dostawą budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu przed pierwszym zasiedleniem.

- 19 Artykuł 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy przewiduje zwolnienie z podatku na rzecz dostaw budynków innych niż te, o których mowa w jej art. 12 ust. 1 lit. a), to znaczy budynków, których dostawa następuje przed ich „pierwszym zasiedleniem” (zob. podobnie wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 55).
- 20 Przepisy te dokonują w praktyce rozróżnienia pomiędzy starymi budynkami, których sprzedaż co do zasady nie podlega opodatkowaniu VAT, a nowymi budynkami, których sprzedaż podlega temu podatkowi, niezależnie od tego, czy jest ona dokonywana w ramach stałej, czy też okazjonalnej działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji dostawa przez podatnika budynku przed jego „pierwszym zasiedleniem” podlega opodatkowaniu, podczas gdy dostawa budynku następująca po jego „pierwszym zasiedleniu” na rzecz końcowego odbiorcy jest z niego zwolniona.
- 21 Ratio legis tych przepisów zasadza się na względnym braku wartości dodanej przy sprzedaży starego budynku. Sprzedaż budynku następująca po jego pierwszej dostawie na rzecz odbiorcy końcowego, która to dostawa oznacza zakończenie procesu produkcyjnego, nie powoduje powstania istotnej wartości dodanej i w związku z tym powinna być co do zasady zwolniona (zob. podobnie wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 O ile dyrektywa VAT wprowadza pojęcie „pierwszego zasiedlenia” do art. 12 ust. 1 lit. a) bez jego zdefiniowania, o tyle prace przygotowawcze do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), które zachowują znaczenie dla celów dyrektywy VAT, uściślają, że kryterium „pierwszego zasiedlenia” budynku należy rozumieć jako kryterium pierwszego wykorzystania nieruchomości przez jej właściciela lub najemcę.
- 23 Otóż w zakresie, w jakim dostawa starego budynku, który został poddany przebudowie, generuje, podobnie jak dostawa nowego budynku przed pierwszym zasiedleniem, wartość dodaną, spełnia ona kryterium „pierwszego zasiedlenia”, o którym mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, i prowadzi do transakcji podlegającej opodatkowaniu.
- 24 O ile państwa członkowskie są zatem uprawnione na podstawie art. 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT do określenia zasad stosowania kryterium „pierwszego zasiedlenia” w odniesieniu do przebudowy budynków, o tyle przepisu tego nie można jednak interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie zostały w ten sposób upoważnione do zmiany samego pojęcia „pierwszego zasiedlenia” w swoich przepisach krajowych, pod rygorem podważenia skuteczności zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. j) wspomnianej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 45).
- 25 Trybunał doprecyzował również zarys pojęcia „przebudowy budynku”, uznając, że dany budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 52).

- 26 Z zastrzeżeniem zachowania zakresu tego pojęcia państwa członkowskie mogą skorzystać z możliwości przewidzianej w art. 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT, ustanawiając na przykład kryterium ilościowe, zgodnie z którym koszty takiej przebudowy powinny stanowić określony procent początkowej wartości danego budynku, aby spowodować opodatkowanie VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 48).
- 27 O ile w niniejszej sprawie prawodawca belgijski nie skorzystał z tego uprawnienia poprzez przyjęcie takich wiążących przepisów, o tyle administracja belgijska w swojej własnej praktyce administracyjnej dotyczącej art. 44 § 3 pkt 1 kodeksu VAT zrównała z nowymi budynkami stare budynki, które zostały poddane takiej przebudowie, iż nabyły one z tego powodu cechy nowego budynku.
- 28 Prawdą jest, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy transpozycji dyrektywy dla spełnienia wymogu pewności prawa szczególnie ważne jest, aby jednostki korzystały z jasnej i precyzyjnej sytuacji prawnej, pozwalającej im na zapoznanie się ze wszystkimi przysługującymi im prawami oraz na powołanie się na nie w razie potrzeby przed sądami krajowymi (wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r., Komisja/Grecja, C-178/05, EU:C:2007:317, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Nie można jednak twierdzić, że w zakresie, w jakim dane państwo członkowskie nie skorzystało z przewidzianej przez art. 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT możliwości określenia szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków w drodze wiążących przepisów prawa krajowego, niektóre rodzaje przebudowy budynków nie mogą być opodatkowywane VAT zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy w związku z jej art. 12 ust. 1 lit. a) i orzecznictwem Trybunału poprzez wykładnię pojęcia „pierwszego zasiedlenia” przewidzianego w przepisach prawa krajowego.
- 30 Sprowadzałoby się to bowiem do uznania, że skorzystanie przez państwo członkowskie z uprawnienia do określenia szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków miałoby charakter konstytutywny dla opodatkowania budynku VAT, podczas gdy podatek ten wynika w rzeczywistości z podstawowej zasady, zgodnie z którą to wartość dodana decyduje o opodatkowaniu, oraz z definicji przyjętych w orzecznictwie Trybunału. W tym względzie należy zauważyć, że w niniejszej sprawie „istotny” charakter zmian w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 25 niniejszego wyroku nie wydaje się budzić wątpliwości, czego potwierdzenie należy do sądu odsyłającego.
- 31 Z uwagi na powyższe brak w prawie krajowym wiążącej definicji szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków nie nadaje bezpośredniej skuteczności zwolnieniu tych budynków, nawet jeżeli wykładnia prawa krajowego zgodna z art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT w związku z jej art. 12 ust. 1 lit. a) oraz ze związanym z tym orzecznictwem Trybunału, prowadzi, wręcz przeciwnie, do odmowy wnioskowanego zwolnienia.
- 32 Tym samym na przedstawione pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT w związku z jej art. 12 ust. 1 i 2 należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym pierwszym przepisie zwolnienie dla dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, innych niż te, których dostawa jest dokonywana przed ich pierwszym zasiedleniem, ma również zastosowanie do dostawy budynku, który był przedmiotem pierwszego zasiedlenia przed

jego przebudową, nawet jeśli dane państwo członkowskie nie określiło w prawie krajowym szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynków, do czego upoważniał je drugi z tych przepisów.

W przedmiocie kosztów

- 33 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 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z jej art. 12 ust. 1 i 2

należy interpretować w ten sposób, że:

przewidziane w tym pierwszym przepisie zwolnienie dla dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, innych niż te, których dostawa jest dokonywana przed ich pierwszym zasiedleniem, ma również zastosowanie do dostawy budynku, który był przedmiotem pierwszego zasiedlenia przed jego przebudową, nawet jeśli dane państwo członkowskie nie określiło w prawie krajowym szczegółowych zasad stosowania kryterium pierwszego zasiedlenia do przebudowy budynku, do czego upoważniał je drugi z tych przepisów.

Podpisy