



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 19 grudnia 2012 r.*

Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 63, 65, 73 i 80 — Ustanowienie przez osoby fizyczne na rzecz spółki prawa zabudowy w zamian za usługi budowlane świadczone przez tę spółkę na rzecz owych osób fizycznych — Umowa zamiany — Podatek VAT od usług budowlanych — Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego — Wymagalność — Zapłata z wyprzedzeniem całości wynagrodzenia — Zaliczka — Podstawa opodatkowania transakcji w wypadku wynagrodzenia w formie towarów lub usług — Bezpośrednia skuteczność

W sprawie C-549/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wyrchowen administratiwen syd (Bułgaria) postanowieniem z dnia 27 października 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2011 r., w postępowaniu:

Direktor na direkcija „Obzwałwane i uprawnlenie na izpyłnenieto” – grad Burgas, pri Centralno uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prihodite

przeciwko

Orfej Byłgarija EOOD,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: C. Toader, pełniąca obowiązki prezesa ósmej izby, A. Prechal i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Direktor na direkcija „Obzwałwane i uprawnlenie na izpyłnenieto” – grad Burgas, pri Centralno uprawnlenie na Nacionalnata agencija za prihodite przez I. Andonową, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez C. Iwanowa i E. Petranową, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: bułgarski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i W. Sawowa, działających 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. 63, 65, 73 i 80 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 VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Direktor na direkcija „Obzawlwane i uprawlenie na izpylnieto” – grad Burgas, pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (dyrektorem urzędu skarbowego w Burgas, zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką Orfej Byłgarija EOOD (zwaną dalej „spółką Orfej”) w przedmiocie decyzji podatkowej korygującej, w której nakazano spółce Orfej dopłatę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

- 3 Artykuł 62 dyrektywy VAT stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

- 1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;
- 2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do żądania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeśli termin płatności może zostać odroczone”.

- 4 Artykuł 63 dyrektywy VAT przewiduje:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

- 5 Zgodnie z art. 65 dyrektywy VAT:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

- 6 Artykuł 73 dyrektywy VAT stwierdza:

„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 świadczenia”.

- 7 Artykuł 80 ust. 1 dyrektywy 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.
- 8 Artykuł 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:
- „W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

Prawo bułgarskie

- 9 Zakon za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawa o podatku VAT, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r. i DW nr 113 z dnia 28 grudnia 2007 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie głównej, stanowi w art. 25:
- „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 następuje z chwilą przeniesienia własności towaru lub z chwilą wykonania usługi.
- [...]
6. Jeżeli przed nastąpieniem zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu ust. 2, 3 lub 4 ma miejsce zapłata części lub całości ceny w ramach transakcji, podatek VAT (w wysokości odpowiadającej zapłaconej kwocie) staje się wymagalny z chwilą otrzymania zapłaty, chyba że zapłata ma związek z dostawą wewnątrzspółnotową. W tym ostatnim przypadku podatek uważa się za zawarty w zapłaconej kwocie”.
- 10 Artykuł 26 ust. 2 i 7 ustawy o podatku VAT stanowi:
- „2. Podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które dostawca otrzymał lub ma otrzymać od nabywcy lub od osoby trzeciej, wyrażone w lewach i centymach, bez [podatku VAT] [...].
- [...]
7. Jeżeli wynagrodzenie w ramach transakcji składa się w całości lub w części z towarów lub usług (zapłata następuje w całości lub w części w towarach lub usługach), podstawę opodatkowania transakcji stanowi wartość rynkowa dostarczonego towaru lub usługi w dniu, w którym podatek VAT stał się wymagalny”.
- 11 Zgodnie z art. 45 ustawy o podatku VAT:
- „1. Transakcjami zwolnionymi są: przeniesienie prawa własności gruntu, ustanowienie lub przeniesienie ograniczonych praw rzeczowych do gruntu, jak też jego najem lub dzierżawa.

2. Ustanowienie lub przeniesienie prawa zabudowy uznaje się za transakcje zwolnione zgodnie z ust. 1 do czasu zamknięcia stanu surowego budynku, w odniesieniu do którego prawo zabudowy zostało ustanowione lub przeniesione. Prawo zabudowy nie obejmuje wykonanych prac budowlanych i instalacyjnych”.

12 Artykuł 130 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Transakcję, w ramach której wynagrodzenie stanowią (w całości lub w części) towary lub usługi, uznaje się za dwie równoległe transakcje, w których każda ze stron jest dostawcą tego, co sprzedaje, i odbiorcą tego, co nabywa.

2. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT dla transakcji, o których mowa w ust. 1, następuje z chwilą nastąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w pierwszej z transakcji”.

13 Zakon za sobstwenostta (ustawa o własności, DW nr 92 z dnia 16 listopada 1951 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy głównej, stanowi w art. 63 ust. 1:

„Właściciel gruntu może zbyć innej osobie prawo do wzniesienia budynku na nieruchomości, której jest właścicielem. Osoba ta staje się właścicielem nieruchomości budynkowej”.

14 Artykuł 67 ust. 1 ustawy o własności przewiduje:

„W razie niewykonania prawa do wzniesienia budynku na cudzym gruncie (art. 63 ust. 1) w ciągu pięciu lat prawo to wygasa na rzecz właściciela gruntu”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 Aktem notarialnym z dnia 3 kwietnia 2008 r. cztery osoby fizyczne (zwane dalej „właścicielami nieruchomości gruntowych”) ustanowiły prawo zabudowy na rzecz spółki Orfej, na podstawie czego spółka ta uzyskała prawo do wybudowania na gruncie należącym do tych osób budynku i miała następnie stać się wyłącznym właścicielem niektórych z lokali znajdujących się w tym budynku. W zamian za to spółka Orfej zobowiązała się sporządzić projekt budynku, zbudować go w całości i wykończyć na swój koszt, i wydać właścicielom nieruchomości gruntowych niektóre ze znajdujących się w nim lokali wykończone „pod klucz” bez żadnych dodatkowych opłat. W odniesieniu do tych lokali właściciele nieruchomości gruntowych ustanawiali wzajemnie na swoją rzecz i zachowywali prawo zabudowy. Spółka Orfej zobowiązała się ukończyć budowę budynku i uzyskać pozwolenie na jego użytkowanie w terminie 21 miesięcy od rozpoczęcia prac.

16 W dniu 5 kwietnia 2008 r. spółka Orfej przekazała każdemu z właścicieli nieruchomości gruntowych fakturę z tytułu transakcji określonej jako „ustanowienie prawa zabudowy w drodze aktu notarialnego”. Cztery faktury opiewały łącznie na kwotę 302 721,36 BGN plus 60 544,27 BGN podatku VAT.

17 W trakcie kontroli skarbowej stwierdzono, że podstawa opodatkowania transakcji została określona na podstawie wartości podatkowej prawa zabudowy wynikającej z aktu notarialnego, to jest kwoty 684 000 BGN, a nie na podstawie wartości rynkowej nieruchomości lokalowych przekazanych właścicielom nieruchomości gruntowych. Stwierdzono również, że spółka Orfej nie zaksięgowała tych faktur za odpowiedni okres podatkowy, to jest za kwiecień 2008 r., ani za okres następny, to jest za maj 2008 r., nie wzięła ich też pod uwagę, sporządzając deklaracje podatku VAT za te okresy.

- 18 W dniu 28 kwietnia 2009 r. urząd skarbowy wydał wobec spółki Orfej decyzję podatkową korygującą za kwiecień 2008 r., mimo że w tym dniu budowa nie była jeszcze ukończona, a budynku nie oddano do użytku. Urząd skarbowy uznał, że spółka Orfej świadczy usługi budowlane, w związku z czym zgodnie z art. 130 ustawy o podatku VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu tej transakcji nastąpiło z chwilą ustanowienia prawa zabudowy. Na podstawie ekspertyzy biegłego sporządzonej w ramach kontroli skarbowej uznano, że wartość rynkowa ustanowionego prawa zabudowy odpowiada wartości usług budowlanych świadczonych przez spółkę Orfej, to jest kwocie 1 984 130 BGN. Należny podatek VAT od omawianej transakcji został w związku z tym określony w decyzji na kwotę 396 826 BGN powiększoną o odsetki.
- 19 Spółka Orfej odwołała się od decyzji korygującej w trybie instancyjnym do organu podatkowego. Odwołanie to zostało oddalone decyzją z dnia 6 lipca 2009 r. Spółka Orfej wniosła skargę na tę decyzję przed Administratiwen syd – Burgas (sąd administracyjny w Burgas). Orzeczeniem z dnia 30 kwietnia 2010 r. sąd ten uwzględnił skargę i stwierdził nieważność decyzji podatkowej korygującej. Organ podatkowy wniósł kasację od tego orzeczenia do sądu odsyłającego.
- 20 Przed sądem tym organ podatkowy utrzymuje co do istoty, że przepisy krajowe są zgodne z dyrektywą VAT. Spółka Orfej natomiast twierdzi, że utraciła prawo zabudowy, jako że budynek nie został wybudowany w terminie.
- 21 Sąd odsyłający informuje, że w celu rozstrzygnięcia zawisłego sporu musi w pierwszej kolejności określić moment wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w podatku VAT z tytułu usług budowlanych świadczonych przez spółkę Orfej. W tej kwestii sąd ten stwierdza, po pierwsze, że jego zdaniem zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do ustanowienia prawa zabudowy nastąpiło w chwili podpisania aktu notarialnego, jakkolwiek transakcja ta była wtedy zwolniona. Po drugie, sąd ten podaje w wątpliwość zgodność z dyrektywą VAT art. 130 ust. 2 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego następuje przed dokonaniem transakcji.
- 22 Sąd odsyłający dodaje, że w razie uznania tego przepisu ustawy o podatku VAT za zgodny z dyrektywą VAT będzie on musiał następnie dokonać oceny zgodności z prawem ustalonej podstawy opodatkowania usług budowlanych. Stawia on w tej kwestii pytanie o zgodność art. 26 ust. 7 ustawy o podatku VAT, który prowadzi w niniejszej sprawie do przyjęcia wartości rynkowej usług budowlanych określonej przez biegłego, z art. 73 dyrektywy VAT.
- 23 Sąd ten stawia wreszcie pytanie, czy prawo zabudowy można uznać za zaliczkową zapłatę za przyszłe usługi budowlane, jakie ma świadczyć spółka Orfej, zważywszy, że prawo to stanowi całość wynagrodzenia należnego spółce Orfej za owe usługi, podczas gdy ścisła wykładnia art. 65 dyrektywy VAT prowadzi do wniosku, że zaliczkowa zapłata powinna nastąpić w pieniądzu. Sąd odsyłający zwraca w tej kwestii uwagę, że zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o podatku VAT prawo zabudowy ustanowione na rzecz spółki Orfej wygasa w razie spełnienia przewidzianego w tym przepisie warunku rozwiązującego.
- 24 W tych okolicznościach Wyrchowen administratiwen syd (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 63 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza on wyjątku, w ramach którego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego z tytułu usług budowlanych polegających na wzniesieniu określonych pojedynczych lokali w budynku następuje przed momentem wykonania robót budowlanych, to jest z chwilą nastąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego z tytułu dokonywanej w zamian czynności, polegającej na ustanowieniu prawa zabudowy w odniesieniu do innych lokali w tym budynku, które też stanowi wynagrodzenie za usługi budowlane?

- 2) Czy przepis krajowy, zgodnie z którym we wszystkich wypadkach, w jakich wynagrodzenie stanowią w całości lub w części towary lub usługi, podstawą opodatkowania transakcji jest wartość rynkowa dostarczonego towaru lub świadczonej usługi, jest zgodny z art. 73 i 80 dyrektywy [VAT]?
- 3) Czy art. 65 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że nie dopuszcza on, aby podatek VAT od wartości płatności zaliczkowej stał się wymagalny, jeżeli zapłata nie następuje w pieniądzu, czy też przepis ten należy interpretować szeroko i przyjąć, że także w tych wypadkach podatek VAT staje się wymagalny i należy pobrać podatek w wysokości równowartości w pieniądzu dokonywanej w zamian czynności?
- 4) Jeżeli w pytaniu trzecim słuszny jest drugi przedstawiony wariant, czy w niniejszej sprawie, w kontekście jej okoliczności, ustanowione prawo zabudowy należy uznać za płatność zaliczkową w rozumieniu art. 65 dyrektywy [VAT]?
- 5) Czy art. 63, 65 i 73 dyrektywy [VAT] są bezpośrednio skuteczne?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego, trzeciego i czwartego

- 25 Występując z pytaniami pierwszym, trzecim i czwartym, które trzeba rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 63 i 65 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji ustanowienia na rzecz spółki prawa zabudowy w celu wzniesienia budynku w zamian za usługi budowlane polegające na wybudowaniu lokali znajdujących się w tym budynku, które spółka ta zobowiązuje się wydać wykończone pod klucz osobom, które ustanowiły na jej rzecz prawo zabudowy, nie dopuszczają one, by podatek VAT stał się wymagalny z chwilą ustanowienia prawa zabudowy, to jest przed wykonaniem owych usług.
- 26 Organ podatkowy, rząd bułgarski oraz Komisja Europejska twierdzą co do istoty, że na pytanie to należy odpowiedzieć przecząco. Organ podatkowy i rząd bułgarski uznają w szczególności, że pojęcie „wpłaty zaliczek” zawarte w art. 65 dyrektywy VAT obejmuje nie tylko zapłatę w pieniądzu, a dla zastosowania tego przepisu wystarczy, by dało się określić wartość dokonanego świadczenia.
- 27 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego następuje i podatek staje się wymagalny w chwili dokonania dostawy towarów lub świadczenia usługi. Artykuł 65 tej dyrektywy, zgodnie z którym w razie wpłaty zaliczki przed dostawą towarów lub świadczeniem usługi podatek staje się wymagalny w chwili otrzymania tej wpłaty w odpowiadającej tej wpłacie wysokości, stanowi wyjątek od zasady określonej w art. 63 i jako taki powinien być interpretowany ściśle (wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, Zb.Orz. s. I-1685, pkt 45).
- 28 W związku z tym podatek staje się wymagalny przed dokonaniem dostawy lub świadczeniem usługi, jeżeli wszelkie okoliczności istotne dla zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, tzn. przyszłej dostawy lub przyszłego świadczenia usług, są już znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki towary i usługi powinny być precyzyjnie określone (ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 48; a także wyrok z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 Lebara, pkt 26). Tym samym opodatkowaniu podatkiem VAT nie powinny podlegać zaliczki zapłacone za dostawy towarów i świadczenie usług, które nie zostały jeszcze określone w sposób dokładny (ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 50; a także wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09 MacDonald Resorts, Zb.Orz. s. I-13179, pkt 31).

- 29 W związku z powyższym nie jest wykluczone, by na podstawie art. 65 dyrektywy VAT podatek stał się wymagalny z chwilą ustanowienia na rzecz spółki mającej świadczyć usługi prawa zabudowy, które stanowi całość wynagrodzenia za te usługi, jeżeli w tym momencie znane są wszystkie istotne elementy przyszłego świadczenia, w związku z czym usługi, jakie mają zostać wykonane, zostały precyzyjnie określone.
- 30 Sąd odsyłający stawia jednak pytanie, czy możliwe jest zastosowanie omawianego przepisu, jeżeli zaliczkę stanowi świadczenie w naturze.
- 31 W tej kwestii należy zauważyć, że rzeczywiście, jak wskazuje w szczególności Komisja, brzmienie art. 65 dyrektywy VAT zdaje się sugerować, w każdym razie w wersjach bułgarskiej i francuskiej, iż przepis ten dotyczy tylko zapłaty zaliczki w pieniądzu.
- 32 Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem akt prawa pochodnego Unii należy interpretować, na ile to możliwe, w sposób zgodny z przepisami prawa pierwotnego i zasadami ogólnymi prawa Unii (wyroki: z dnia 21 marca 1991 r. w sprawie C-314/89 Rauh, Rec. s. I-1647, pkt 17; a także z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-413/06 P Bertelsmann i Sony Corporation of America przeciwko Impala, Zb.Orz s. I-4951, pkt 174 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że zasada równego traktowania, której szczególnym wyrazem na poziomie wtórnego prawa Unii w dziedzinie podatków jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49, 51; a także z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 44).
- 34 W związku z tym zasada neutralności podatkowej, będąca fundamentalną zasadą wspólnego systemu podatku VAT, stoi na przeszkodzie, po pierwsze, temu, by świadczenie podobnych usług, które tym samym są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia podatku VAT, a po drugie, temu, by przedsiębiorcy, którzy dokonują takich samych transakcji, byli traktowani odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Trybunał orzekł zaś już, 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 wyrok z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 23, 25).
- 36 Zatem zasada neutralności podatkowej zostałaby naruszona, gdyby zastosowanie art. 65 dyrektywy VAT zależało od formy wynagrodzenia otrzymanego przez podatnika. Zasada ta wymaga więc takiej wykładni art. 65 dyrektywy, zgodnie z którą przepis ten znajduje zastosowanie również w sytuacji, gdy zaliczkę stanowi świadczenie w naturze, jeżeli spełnione są warunki omówione w pkt 28 niniejszego wyroku. Wartość tej zaliczki musi jednak dać się wyrazić w pieniądzu. Jak bowiem wynika z utrwalonego orzecznictwa, wynagrodzenie za świadczenie usługi może mieć postać dostawy towaru i stanowić podstawę opodatkowania owego świadczenia w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT, jednakże pod warunkiem, że wartość dostawy da się wyrazić w pieniądzu (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99 Bertelsmann, Rec. s. I-5163, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 Okoliczność, że prawo zabudowy rozpatrywane w sprawie głównej stanowi całość, a nie tylko część wynagrodzenia za usługi budowlane, do których świadczenia zobowiązała się spółka Orfej, nie podważa tej wykładni. Po pierwsze, art. 65 dyrektywy przewiduje, że podatek staje się wymagalny „od wysokości otrzymanej wpłaty”. Brzmienie tego przepisu nie stoi zatem na przeszkodzie temu, by

otrzymana wpłata odpowiadała całości wynagrodzenia za usługi, od których podatek VAT staje się wymagalny. Po drugie, jak Trybunał już zauważył, w uzasadnieniu projektu szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą opodatkowania, COM(73) 950 wersja ostateczna z dnia 20 czerwca 1973 r. (*Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 13), zastąpionej obecnie dyrektywą VAT, Komisja wskazała, iż „otrzymanie [...] zaliczki powoduje wymagalność podatku, ponieważ kontrahent wyraża w ten sposób zamiar wykonania z wyprzedzeniem wszelkich zobowiązań finansowych wynikających ze zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego” (ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 49). Jest zaś tak również w wypadku zaliczkowej zapłaty całości uzgodnionego wynagrodzenia.

- 38 Sąd odsyłający stawia również pytanie o znaczenie dla wykładni art. 63 i 65 dyrektywy VAT okoliczności, iż prawo zabudowy ustanowione na rzecz spółki Orfej może wygasnąć. W tej kwestii wystarczy zauważyć, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający prawo zabudowy może wygasnąć wyłącznie w razie wystąpienia okoliczności powodującej jego wygaśnięcie wskazanej w art. 67 ust. 1 ustawy o własności. Należy wobec tego uznać, że możliwość ta stanowi warunek rozwiązujący w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. W związku z tym, jak słusznie zauważają rząd bułgarski i Komisja, okoliczność, że tego rodzaju warunek może ewentualnie spełnić się w przyszłości, nie podważa faktu, że transakcja ma miejsce w chwili ustanowienia prawa zabudowy, jeżeli, jak wskazano w pkt 29 niniejszego wyroku, w tym momencie wszystkie istotne elementy przyszłego świadczenia są znane, a w szczególności zostały precyzyjnie określone usługi, jakie mają zostać wykonane. Stąd ewentualność taka pozostaje bez znaczenia dla wykładni omawianych przepisów.
- 39 Należy wreszcie stwierdzić, że z punktu widzenia ustalenia, czy spełnione są warunki wymagalności podatku VAT z tytułu przyszłego świadczenia usług, bez znaczenia jest, czy wynagrodzenie za te usługi również stanowi transakcję podlegającą opodatkowaniu. Jak bowiem wynika z orzecznictwa omówionego w pkt 28 i 36 niniejszego wyroku, podatek VAT z tytułu tego rodzaju przyszłych usług staje się wymagalny w okolicznościach sprawy głównej, jeżeli tylko znane są wszystkie istotne elementy przyszłego świadczenia, a wartość wynagrodzenia może zostać wyrażona w pieniądzu.
- 40 Jak wynika z całości powyższych rozważań, na pytania pierwsze, trzecie i czwarte trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 63 i 65 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji ustanowienia na rzecz spółki prawa zabudowy w celu wzniesienia budynku w zamian za usługi budowlane polegające na wybudowaniu lokali znajdujących się w tym budynku, które spółka ta zobowiązuje się wydać wykończone pod klucz osobom, które ustanowiły na jej rzecz prawo zabudowy, dopuszczają one, by podatek VAT stał się wymagalny z chwilą ustanowienia prawa zabudowy, to jest przed wykonaniem owych usług, jeżeli w chwili ustanowienia prawa zabudowy znane są wszystkie istotne elementy przyszłego świadczenia, a w szczególności jeżeli usługi, jakie mają zostać wykonane, zostały precyzyjnie określone, zaś wartość owego prawa można wyrazić w pieniądzu, co ustalić winien sąd odsyłający.

W przedmiocie pytania drugiego

- 41 Występując z drugim pytaniem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 73 i 80 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu takich przepisów krajowych jak przepis mający zastosowanie w sprawie głównej, w myśl którego podstawą opodatkowania transakcji, w ramach której całość wynagrodzenia stanowią towary lub usługi, jest wartość rynkowa tych towarów lub usług.

- 42 Rząd bułgarski wskazuje w szczególności, że wynagrodzenie należy oceniać z uwzględnieniem mechanizmów gospodarczych, a tylko odniesienie do wartości rynkowej zapewnia równe traktowanie podmiotów uiszczających wynagrodzenie w pieniądzu i podmiotów świadczących wynagrodzenie w naturze.
- 43 Komisja uznaje natomiast, że w sytuacji gdy transakcja opodatkowana dokonywana jest w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, kwotę należnego z tytułu tej transakcji podatku VAT należy obliczać na podstawie wyrażonej w pieniądzu wartości towarów lub usług stanowiących wynagrodzenie.
- 44 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, podstawą opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług jest wynagrodzenie rzeczywiście otrzymane z tego tytułu. Owo wynagrodzenie jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych. Ponadto wspomniane wynagrodzenie musi być wyrażalne w pieniądzu (zob. podobnie wyrok z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-40/09 Astra Zeneca UK, Zb.Orz. s. I-7505, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Jeżeli wartość ta nie jest kwotą pieniędzy uzgodnioną między stronami, powinna ona, jako wartość subiektywna, odpowiadać wartości, jaką dla odbiorcy ma usługa będąca wynagrodzeniem za dostawę towarów, oraz kwocie, jaką byłby on skłonny za tę usługę zapłacić (wyrok z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-33/93 Empire Stores, Rec. s. I-2329, pkt 19).
- 46 Ponadto należy przypomnieć, że art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, iż 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.
- 47 Wymienione w tym przepisie warunki jego zastosowania mają zaś charakter wyczerpujący, w związku z czym w prawie krajowym nie można ustanowić na jego podstawie zasady, zgodnie z którą podstawą opodatkowania stanowi wartość rynkowa transakcji, w innych wypadkach niż tam wymienione (wyrok z dnia 26 kwietnia 2012 r. w sprawach połączonych C-621/10 i C-129/11 Balkan and Sea Properties, pkt 51).
- 48 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego nie wynika, by rozpatrywana transakcja miała miejsce między osobami, między którymi istnieją powiązania tego rodzaju, jak wskazane w art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT, co jednak sąd odsyłający winien ustalić. W tych okolicznościach omawianego przepisu dyrektywy nie można interpretować w ten sposób, że uprawnia on do uznania za podstawę opodatkowania wartości rynkowej transakcji.
- 49 Jak z powyższego wynika, na drugie pytanie trzeba udzielić odpowiedzi, iż w okolicznościach takich jak w sprawie głównej, w których transakcja nie miała miejsca między osobami powiązаныmi w rozumieniu art. 80 dyrektywy VAT, co jednakże winien ustalić sąd odsyłający, art. 73 i 80 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowaniu takich przepisów krajowych jak przepis mający zastosowanie w sprawie głównej, w myśl którego podstawą opodatkowania transakcji, w ramach której całość wynagrodzenia stanowią towary lub usługi, jest wartość rynkowa tych towarów lub usług.

W przedmiocie pytania piątego

- 50 Występując z piątym pytaniem, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 63, 65 i 73 dyrektywy VAT są bezpośrednio skuteczne.
- 51 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (wyroki: z dnia 5 października 2004 r. w sprawach połączonych od C-397/01 do C-403/01 Pfeiffer i in., Zb.Orz. s. I-8835, pkt 103; a także z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawach połączonych C-55/11, C-57/11 i C-58/11 Vodafone España, pkt 37).
- 52 Trybunał orzekł już, że art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), obecnie art. 63 dyrektywy VAT, odpowiada tym kryteriom (zob. podobnie wyrok z dnia 20 października 1993 r. w sprawie C-10/92 Balocchi, Rec. s. I-5105, pkt 34, 35). Orzekł tak również w odniesieniu do art. 73 dyrektywy VAT (ww. wyrok w sprawach połączonych Balkan and Sea Properties, pkt 61).
- 53 Ponadto należy stwierdzić, że art. 65 dyrektywy VAT określa w sposób jasny i bezwarunkowy okoliczności, w jakich podatek VAT staje się wymagalny przed dokonaniem dostawy towarów lub świadczeniem usług, oraz wysokość, w jakiej staje się on wymagalny. Przepis ten również odpowiada zatem wskazanym kryteriom.
- 54 W związku z powyższym na piąte pytanie trzeba odpowiedzieć, że art. 63, 65 i 73 dyrektywy VAT są bezpośrednio skuteczne.

W przedmiocie kosztów

- 55 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:

- 1) **Artykuły 63 i 65 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 w sytuacji ustanowienia na rzecz spółki prawa zabudowy w celu wzniesienia budynku w zamian za usługi budowlane polegające na wybudowaniu lokali znajdujących się w tym budynku, które spółka ta zobowiązuje się wydać wykończone pod klucz osobom, które ustanowiły na jej rzecz prawo zabudowy, dopuszczają one, by podatek VAT stał się wymagalny z chwilą ustanowienia prawa zabudowy, to jest przed wykonaniem owych usług, jeżeli w chwili ustanowienia prawa zabudowy znane są wszystkie istotne elementy przyszłego świadczenia, a w szczególności jeżeli usługi, jakie mają zostać wykonane, zostały precyzyjnie określone, zaś wartość owego prawa można wyrazić w pieniądzu, co ustalić winien sąd odsyłający.**
- 2) **W okolicznościach takich jak w sprawie głównej, w których transakcja nie miała miejsca między osobami powiązаныmi w rozumieniu art. 80 dyrektywy 2006/112, co jednakże winien ustalić sąd odsyłający, art. 73 i 80 dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one**

na przeszkodzie stosowaniu takich przepisów krajowych jak przepis mający zastosowanie w sprawie głównej, w myśl którego podstawą opodatkowania transakcji, w ramach której całość wynagrodzenia stanowią towary lub usługi, jest wartość rynkowa tych towarów lub usług.

3) Artykuły 63, 65 i 73 dyrektywy 2006/112 są bezpośrednio skuteczne.

Podpisy