

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 kwietnia 2012 r. (*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 73 i art. 80 ust. 1 – Sprzedaż nieruchomości między spółkami powołanymi – Wartość transakcji – Przepisy krajowe przewidujące w przypadku transakcji między osobami powołanymi, że podstawą opodatkowania do celów podatku VAT stanowi wolnorynkowa wartość transakcji

W sprawach połączonych C-621/10 i C-129/11

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Administratiwen syd Warna (Bułgaria) postanowieniami z dnia 17 grudnia 2010 r. oraz z dnia 1 marca 2011 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniach 29 grudnia 2010 r. i 14 marca 2011 r., w postępowaniach:

Balkan and Sea Properties ADSIC (C-621/10),

ProvaInvest OOD (C-129/11)

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obchawane i upravljenje na izpynenieto” – Warna pri Centrałno upravljenje na Nacjonalata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues (sprawozdawca), prezes izby, U. Løhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu bułgarskiego przez T. Iwanowa oraz E. Petranowa (C-621/10), działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez S. Petrowa i L. Lozano Palacios (C-621/10) oraz przez pozostałych i W. Sawowa (C-129/11), działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 stycznia 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 80 ust. 1 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 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy Balkan and Sea Properties ADSIC (zwaną dalej „Balkan and Sea Properties”) i Provadinvest OOD (zwaną dalej „Provadinvest”) a Direktor na Direkcija „Obzawane i upravljenje na izpytvanieto” – Warna pri Centrałno upravljenje na Nacionałnata agencija za prichodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołał i zarzadzania egzekucją w Warnie przy centralnym zarzadzaniu narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie decyzji o określeniu zobowiązania podatkowego odmawiającej im skorzystania z prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Z motywu 3 dyrektywy VAT wynika, że „[w] celu zapewnienia jasnego i racjonalnego przedstawienia przepisów, spójnego z zasadą lepszego stanowienia prawa, właściwe jest przekształcenie struktury i brzmienia 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. L 145, s. 1)], chociaż nie powinno to, co do zasady, spowodować istotnych zmian w istniejącym prawodawstwie [...]”.

4 Motyw 26 owej dyrektywy stanowi, że „[w] szczególnych i ograniczonych przypadkach państwa członkowskie powinny mieć możliwość interwencji w zakresie podstawy opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług, jak również wewnętrznospółnotowego nabycia towarów, aby zapobiec wystąpieniu utraty dochodów podatkowych w związku z wykorzystaniem stron powiązanych do celów uzyskania korzyści podatkowych”.

5 Artykuł 12 rzeczonyj dyrektywy brzmi:

„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 szczególne 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 ten okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

3. Do celów ust. 1 lit. b) »teren budowlany« oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie”.

6 Artyku? 73 dyrektywy VAT przewiduje, ?e „[w] odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub ?wiadczenia”.

7 Artyku? 80 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„1. W celu zapobie?enia uchylaniu si? od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania w nast?puj?cych przypadkach pa?stwa cz?onkowskie mog? przedsi?wzi?? ?rodki, a?eby podstaw? opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug na rzecz odbiorców, z którymi istniej? powi?zania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powi?zania o charakterze osobistym, powi?zania organizacyjne, w?asno?ciowe, w zakresie cz?onkostwa, finansowe lub prawne, okre?lone przez pa?stwo cz?onkowskie, by?a warto?? wolnorynkowa:

a) w przypadku gdy wynagrodzenie jest ni?sze od warto?ci wolnorynkowej, a odbiorca dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug nie ma pe?nego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177;

b) w przypadku gdy wynagrodzenie jest ni?sze od warto?ci wolnorynkowej i dostawca lub us?ugodawca nie ma pe?nego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177, a dostawa towarów lub ?wiadczenie us?ug podlega zwolnieniu na mocy art. 132, 135, 136, 371, 375, 376 i 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 i art. 380–390;

c) w przypadku gdy wynagrodzenie jest wy?sze od warto?ci wolnorynkowej, a dostawca lub us?ugodawca nie ma pe?nego prawa do odliczenia VAT na mocy art. 167–171 i art. 173–177.

Do celów akapitu pierwszego powi?zania prawne mog? obejmowa? relacje mi?dzy pracodawc? a pracownikiem lub cz?onkami rodziny pracownika lub wszelkimi innymi blisko z nim zwi?zanymi osobami.

2. Czyni?c u?ytek z mo?liwo?ci przewidzianej w ust. 1, pa?stwa cz?onkowskie mog? okre?li? kategorie dostawców, us?ugodawców nabywców lub us?ugobiorców, do których wspomniane ?rodki maj? zastosowanie.

3. Pa?stwa cz?onkowskie informuj? Komitet ds. VAT o przepisach prawa krajowego przyj?tych zgodnie z ust. 1, o ile nie s? to przepisy, które by?y przedmiotem upowa?nienia udzielonego przez Rad? przed 13 kwietnia 2006 r. zgodnie z art. 27 ust. 1–4 dyrektywy 77/388/EWG i które zostaj? utrzymane na mocy ust. 1 niniejszego artyku?u”.

8 Na podstawie art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

„j) dostawa [dostaw?] budynków lub ich cz??ci, wraz gruntem, na którym stoj?, z wyj?tkiem okre?lonych w art. 12 ust. 1 lit. a);

k) dostaw? nieruchomo?ci gruntowych niezabudowanych, innych ni? dzia?ki budowlane okre?lone w art. 12 ust. 1 lit. b)”.

9 Artyku? 273 rzeczonej dyrektywy przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? inne obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem

równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązek ten w wymianie handlowej między państwami członkowskimi nie będzie prowadził do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

Prawo krajowe

10 Artykuł 12 ust. 1 Zakonu o danym wyruchu dobowanata stojnost, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r. (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ZDDS”) stanowi:

„Transakcją podlegającą opodatkowaniu jest każda dostawa towaru lub świadczenie usługi w rozumieniu art. 6 i 9, jeżeli są one dokonywane przez osobę będącą podatnikiem na podstawie niniejszej ustawy, a miejsce spełnienia świadczenia znajduje się w kraju, a także każda transakcja opodatkowana zerową stawką podatku, która jest dokonywana przez osobę będącą podatnikiem, chyba że niniejsza ustawa stanowi inaczej”.

11 Zgodnie z art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS podstawą wymiaru podatku w przypadku dostawy między osobami powołanymi jest wartość wolnorynkowa.

12 Zgodnie z art. 45 ust. 1 ZDDS „transakcją zwolnioną jest przeniesienie prawa własności nieruchomości, ustanowienie lub przeniesienie ograniczonych praw rzeczowych na nieruchomość, a także oddanie jej w dzierżawę lub w najem”.

13 W ust. 5 pkt 2 rzeczony art. 45 ZDDS precyzuje, że „przepis ust. 1 nie znajduje zastosowania w przypadku przeniesienia prawa własności lub innych praw rzeczowych ani w przypadku wynajmu instalacji, maszyn, przynależności lub budowli, które są trwale związane z gruntem lub zbudowane pod gruntem”.

14 Artykuł 67 ust. 1 ZDDS stanowi, że „kwota podatku zostaje obliczona w ten sposób, że podstawa wymiaru podatku zostaje pomnożona przez stawkę podatkową”.

15 Na podstawie art. 70 ust. 5 ZDDS „w przypadku nieprawidłowo pobranego podatku nie powstaje prawo do odliczenia”.

16 Paragraf 1 pkt 3 przepisów dodatkowych do Danyczno-osiguriteńija procesualen kodeks, DW nr 105 z dnia 29 grudnia 2005 r. (kodeksu postępowania w sprawach podatkowych i zabezpieczenia społecznego) stanowi, że „osobami powołanymi” są:

- „a) małżonkowie, krewni w linii prostej, w linii bocznej do trzeciego stopnia; oraz powinowaci do drugiego stopnia, a dla celów art. 123 ust. 1 pkt 2 – o ile są przywiązani do wspólnego gospodarstwa domowego;
- b) pracodawcy i pracownicy;
- c) wspólnicy;
- d) osoby, z których jedna jest członkiem zarządu innej osoby lub jej spółki zależnej;

- e) osoby, w których członkiem organu zarządzającego lub organu nadzoru jest ta sama osoba prawna lub fizyczna, także wtedy, gdy osoba fizyczna reprezentuje inną osobę;
- f) spółka i osoba, która posiada udziały lub akcje wydane w spółce, uprawniające do ponad 5% praw głosu;
- g) osoby, z których jedna sprawuje kontrolę nad drugą;
- h) osoby, których działalność jest kontrolowana przez osobę trzecią lub jej spółkę zależną;
- i) osoby, które wspólnie kontrolują osobę trzecią lub ich spółkę zależną;
- j) osoby, z których jedna jest przedstawicielem handlowym drugiej;
- k) osoby, z których jedna dokonała darowizny na rzecz drugiej;
- l) osoby, które bezpośrednio lub pośrednio uczestniczą w zarządzaniu, nadzorze lub mają udział w kapitale innej osoby lub osób, z której to przyczyny mogą być między nimi uzgodnione warunki odbiegające od zwyczajowych”.

17 Zgodnie z § 1 pkt 4 rzeczonych przepisów dodatkowych „kontrola” ma miejsce, gdy kontrolujący:

- „a) dysponuje bezpośrednio lub pośrednio lub na podstawie umowy z inną osobą ponad połowę głosów na zgromadzeniu wspólników lub walnym zgromadzeniu akcjonariuszy innej osoby; lub
- b) ma możliwość powoływania, bezpośrednio lub pośrednio, ponad połowę członków organu zarządzającego lub organu nadzoru innej osoby; lub
- c) ma możliwość, na podstawie statutu lub umowy, wpływania na działalność innej osoby, także poprzez spółkę zależną lub wraz z nią; lub
- d) jako akcjonariusz lub wspólnik spółki kontroluje samodzielnie na podstawie czynności z innymi akcjonariuszami lub wspólnikami tej spółki ponad połowę głosów na zgromadzeniu wspólników lub walnym zgromadzeniu akcjonariuszy spółki; lub
- e) w inny sposób może wywierać decydujący wpływ na podejmowanie decyzji w sprawie działalności spółki”.

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-621/10

18 Balkan and Sea Properties jest spółką akcyjną, która prowadzi działalność polegającą na inwestowaniu środków pieniężnych pozyskiwanych poprzez emisję papierów wartościowych dla nieruchomości.

19 W marcu 2009 r. na podstawie aktów notarialnych Balkan and Sea Properties nabyła nieruchomości od spółki Rawda tur EOOD za łączną kwotę 21 318 852 BGN. Spółka ta jest własnością Holding Warna AD, który sam posiada 27,98% udziału w kapitale Balkan and Sea Properties.

20 Przy zawarciu umowy ostatecznej i sporządzeniu końcowych faktur został odliczony

podatek VAT.

21 Z uwagi na to, że przepisy krajowe przewidują, iż w wypadku sprzedaży między osobami powołanymi podstawa opodatkowania odpowiada wartości wolnorynkowej towarów, zostały zamówione dwie opinie, jedna przez Balkan and Sea Properties, a druga przez służbę administracji podatkowej. Ta ostatnia doszła do wniosku, że wartość wolnorynkowa towarów byłaby niższa od ich faktycznej ceny sprzedaży, oszacowanej na 21 216 300 BGN.

22 Administracja podatkowa uznała zatem, że podatek VAT obliczony od ceny wyższej od wolnorynkowej wartości towarów stanowi nieprawidłowo zafakturowany podatek, który nie podlega odliczeniu, a więc dla okresu opodatkowania dotyczącego lipca 2009 r. Balkan and Sea Properties nie miała prawa do odliczenia podatku naliczonego od różnicy między tą wartością wolnorynkową a faktyczną ceną sprzedaży danych towarów.

23 Decyzja w sprawie korekty została zaskarżona w trybie administracyjnym do Dyrektora. Ten ostatni potwierdził odmowę odliczenia podatku VAT.

24 Balkan and Sea Properties wniosła skargę do Administratiwen syd Warna (sądu administracyjnego w Warnie).

25 Spółka ta twierdzi w szczególności, że przepisy ZDDS nie są zgodne z art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT i wnosi o bezpłodnie zastosowanie tego przepisu prawa Unii.

26 W tych okolicznościach Administratiwen syd Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w wypadku dostawy między osobami powołanymi, jeżeli świadczenie wzajemne przewyższa wartość sprzedaży, podstawą opodatkowania tylko wtedy stanowi wartość [wolnorynkowa] transakcji, gdy dostawca nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego w związku z zakupem/sprzedażą towarów będących przedmiotem dostawy?

2) Czy art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że gdy dostawca skorzysta z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego od towarów i usług stanowiących przedmiot kolejnej dostawy między osobami powołanymi za cenę przewyższającą wartość [wolnorynkową], a nie dokonano korekty tego prawa do odliczenia na podstawie art. 173–177 dyrektywy, państwo członkowskie nie może przedsięwziąć środków przewidujących, że podstawą opodatkowania stanowi wyłącznie wartość [wolnorynkowa]?

3) Czy w art. 80 ust. 1 dyrektywy [VAT] są wyczerpująco wymienione przypadki, jakie określają przesłanki, w razie spełnienia których państwo członkowskie może przedsięwziąć środki przewidujące, że podstawą opodatkowania stanowi wartość [wolnorynkowa] transakcji?

4) Czy przepis prawa krajowego taki jak art. 27 ust. 3 nr 1 ZDDS jest dopuszczalny w innych okolicznościach niż wymienione w art. 80 ust. 1 lit. a)-c) dyrektywy [VAT]?

5) Czy w wypadku takim jak niniejszy przepis art. 80 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] ma skutek bezpłodni i sąd krajowy może go bezpłodnio stosować?”.

Sprawa C-129/11

27 Prowadninwest jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, której działalność polega głównie na wydzierżawianiu nieruchomości rolnych i na wynajmowaniu konstrukcji stalowych dla szklarni pokrytych folią polietylenową.

28 W czerwcu 2009 r. na podstawie aktów notarialnych spółka ta sprzedała dwie nieruchomości przeznaczone do prowadzenia szklarni jednemu ze swoich wspólników i jedną nieruchomości osobie reprezentującej spółkę. Nieruchomości te zostały sprzedane wraz ze wzniesionymi na nich konstrukcjami pokrytymi folią polietylenową oraz wszystkimi ulepszeniami i trwałymi uprawnieniami znajdującymi się na nieruchomościach za cenę 25 000 BGN za każdą z nieruchomości.

29 W związku z tymi transakcjami sprzedaży Prowadninwest wystawił faktury nie wykazujące podatku VAT.

30 Administracja podatkowa uważa, że te transakcje sprzedaży nieruchomości obejmowały zarówno zwolnione z podatku dostawy gruntów, jak i podlegające opodatkowaniu dostawy instalacji, ulepszeń i trwałych upraw.

31 Ponieważ dane transakcje sprzedaży zostały zawarte między osobami powołanymi, na mocy przepisów krajowych podstawy opodatkowania do celów podatku VAT była wartością wolnorynkowa ustalona przez rzeczoznawcę. Oszacował on łączną wartość wolnorynkową samych konstrukcji pokrytych folią polietylenową znajdujących się na trzech nieruchomościach na kwotę 392 700 BGN, a zatem wykształcił faktycznie zapłaconą.

32 Administracja podatkowa wydała decyzję w sprawie korekty w odniesieniu do okresu podatkowego dotyczącego czerwca 2009 r. Decyzja ta została zaskarżona w trybie administracyjnym do Dyrektora, który potwierdził kwotę podatku VAT nałożoną na Prowadninwest.

33 Prowadninwest wniósł skargę do Administracji w syld Warna.

34 Syld krajowy uważa, że sprzedaż danych nieruchomości rolnych stanowi dostawę zwolnioną od podatku na mocy art. 45 ust. ZDDS, a sprzedaż instalacji wzniesionych na tych nieruchomościach stanowi dostawę opodatkowaną, ponieważ należy one do wyjątków wymienionych w ust. 5 pkt 2 tego artykułu.

35 W tych okolicznościach Administracji w syld Warna postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w wypadku dostawy między osobami powołanymi, gdy świadczenie wzajemne jest niższe od wartości wolnorynkowej, podstawy opodatkowania tylko wtedy stanowi wartość [wolnorynkowa] transakcji, gdy dostawca lub nabywca nie ma pełnego prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego w związku z zakupem lub wytworzeniem towarów będących przedmiotem dostawy?

2) Czy art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy dostawca skorzysta z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego od towarów i usług stanowiących przedmiot kolejnej dostawy między osobami powołanymi o wartości niższej od wartości [wolnorynkowej], a nie dokonano korekty tego prawa do odliczenia na podstawie art. 173–177 [tej] dyrektywy i dostawa nie podlega zwolnieniu na podstawie art. 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 oraz art. 380–390 [rzeczonej] dyrektywy, państwo członkowskie nie może przedsięwziąć środków przewidujących, że podstawy

opodatkowania stanowi wyjącznie wartość wolnorynkowa?

3) Czy art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy nabywca skorzysta z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT od towarów i usług stanowiących przedmiot kolejnej dostawy między osobami powiązanymi o wartości niższej od wartości [wolnorynkowej], a nie dokonano korekty tego prawa do odliczenia na podstawie art. 173–177 dyrektywy, państwo członkowskie nie może przedsięwziąć środków przewidujących, że podstawą opodatkowania stanowi wyjącznie wartość wolnorynkowa?

4) Czy w art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] są wyczerpująco wymienione przypadki, jakie określają przesłanki, w razie spełnienia których państwo członkowskie może przedsięwziąć środki przewidujące, że podstawą opodatkowania stanowi wartość [wolnorynkowa] transakcji?

5) Czy przepis prawa krajowego taki jak w art. 27 ust. 3 pkt 1 ZDDS jest dopuszczalny w innych okolicznościach niż wymienione w art. 80 ust. 1 lit. a), b) i c) dyrektywy [VAT]?

6) Czy w wypadku takim jak niniejszy przepis art. 80 ust. 1 lit. a) i b) dyrektywy [VAT] ma skutek bezpośredni i sąd krajowy może go bezpośrednio stosować?”.

36 Na mocy postanowienia Prezesa Trybunału z dnia 13 lipca 2011 r. sprawy C-621/10 i C-129/11 została połączona dla potrzeb procedury ustnej, jak również dla potrzeb wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

37 W sprawie C-129/11 sąd krajowy uważa za konieczne w celu oceny zgodności z prawem będącej przedmiotem sporu przed nim decyzji w sprawie korekty zobowiązania podatkowego ustalenie, oprócz kwoty należnego podatku, czy spełnione są warunki wymagane do objęcia podatkiem VAT transakcji sprzedaży nieruchomości rolnych i wzniesionych na nich instalacji.

38 W tym celu należy ocenić, czy dostawy konstrukcji, tj. konstrukcji stalowych dla szklarni pokrytych folią polietylenową, wraz z przynależnym do nich gruntem, będące przedmiotem niniejszej sprawy, są zwolnione na podstawie art. 135 dyrektywy VAT. Odpowiedź na to pytanie zależy od kwestii, czy konstrukcje te mogą być zakwalifikowane jako „budynki” w rozumieniu art. 12 ust. 2 akapit pierwszy tej dyrektywy.

39 W wypadku odpowiedzi twierdzącej, jeżeli dostawy rzeczonych towarów można uważać za wcześniejsze od pierwszego zasiedlenia, chodzi o transakcję podlegającą opodatkowaniu, podczas gdy w przeciwnym wypadku transakcja powinna być zwolniona zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. j) omawianej dyrektywy, z zastrzeżeniem ewentualnego prawa wyboru opodatkowania.

40 Jeżeli rzeczzone konstrukcje wraz z przynależnym do nich gruntem nie mogą być zakwalifikowane jako „budynki” w rozumieniu art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, należy dokonać rozróżnienia w zależności od tego, czy chodzi o odrębne dostawy nieruchomości i innych elementów, czy o jedną czynność zrealizowaną w głównej mierze z dostawy gruntów (zob. podobnie wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 35–38). Ponadto należy zbadać, czy dane nieruchomości wchodzą w zakres pojęcia terenu budowlanego w rozumieniu art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT. W przypadku zaistnienia takiej sytuacji dostawy te są opodatkowane. W przeciwnym wypadku dostawy te są zwolnione zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. k) rzeczoney dyrektywy, z zastrzeżeniem ewentualnego prawa wyboru opodatkowania.

41 Takie oceny faktyczne należy do właściwości sądu krajowego w ramach postępowania ustanowionego w art. 267 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 marca 1978 r. w sprawie 104/77 Oehlschläger, Rec. s. 791, pkt 4; z dnia 2 czerwca 1994 r. w sprawie C-30/93 AC-ATEL Electronics Vertriebs, Rec. s. I-2305, pkt 16, 17; a także z dnia 22 czerwca 2000 r. w sprawie C-318/98 Fornasar i in., Rec. s. I-4785, pkt 31, 32).

W sprawie pytań od pierwszego do czwartego w sprawie C-621/10 oraz od pierwszego do piątego w sprawie C-129/11

42 Poprzez te pytania, które należy analizować szczególnie, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że warunki, które ustanawia, są wyczerpujące, czy też można przyjąć, iż podstawą opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa transakcji pomiędzy osobami powiązаныmi w wypadkach innych niż wyrażone przewidziane w tym przepisie, w szczególności gdy podatnik posiada pełne prawo do odliczenia.

43 Zgodnie z zasadą ogólną ustanowioną w art. 73 dyrektywy VAT podstawą opodatkowania odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. Owo świadczenie wzajemne jest zatem wartością subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r. w sprawie 154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Rec. s. 445, pkt 13; z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 21; z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 28).

44 Artykuł 73 rzeczoney dyrektywy jest wyrazem fundamentalnej zasady, z której wynika, że administracja podatkowa nie może pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej niż pobrana przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 15).

45 Poprzez umożliwienie w określonych wypadkach uznania, że podstawą opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa transakcji, art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT ustanawia wyjątek od ogólnej zasady przewidzianej w art. 73 tej dyrektywy, który jako taki powinien być interpretowany ściśle (zob. wyroki: z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-453/05 Ludwig, Zb.Orz. s. I-5083, pkt 21; a także z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-831, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Należy przypomnieć, że zgodnie z brzmieniem motywu 26 dyrektywy VAT jej art. 80 ust. 1 ma na celu zapobieganie oszustwom i unikaniu opodatkowania.

47 Jak bowiem stwierdził rzecznik generalny w pkt 30 opinii, gdy towary lub usługi są dostarczane lub świadczone po sztucznie niskiej lub sztucznie wysokiej cenie między stronami,

którym w związku z transakcją przysuguje pełne prawo do odliczenia – na tym etapie nie występuje uchylanie się od opodatkowania czy unikanie opodatkowania. Jedynie na etapie konsumenta końcowego lub w wypadku podatnika mieszanego, posiadającego tylko proporcjonalne prawo do odliczenia, sztucznie niska lub sztucznie wysoka cena może doprowadzić do utraty wpływów podatkowych.

48 Zatem tylko gdy osoba zaangażowana w transakcję nie korzysta z pełnego prawa do odliczenia, istnieje ryzyko oszustw lub unikania opodatkowania, któremu zapobieganie umożliwia państwom członkowskim art. 80 ust. 1 tej dyrektywy.

49 Takie stwierdzenie nie stoi na przeszkodzie temu, aby państwa członkowskie przewidziały inne zobowiązania w celu zapobiegania oszustwom na podstawie i w poszanowaniu warunków przewidzianych w art. 273 dyrektywy VAT.

50 Powyższą interpretację potwierdza sformułowanie art. 11 cz. 6 A ust. 6 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą Rady 2006/69/WE z dnia 24 lipca 2006 r. (Dz.U. L 221, s. 9), której przepisy w istocie zostały powtórzone w art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. jej motyw 3), zgodnie z którym przewidziane odstępstwo „może zostać zastosowan[e] wyjątkowo w którejkolwiek z następujących okoliczności”.

51 Z powyższego wynika, że warunki stosowania ustanowione w art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT są wyczerpujące, a zatem uregulowanie krajowe nie może przewidywać na podstawie tego przepisu, iż podstawą opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa transakcji w wypadkach innych niż wymienione w rzeczonym przepisie, w szczególności gdy usługodawca, dostawca lub nabywca ma pełne prawo do odliczenia podatku VAT.

52 W konsekwencji na pytania od pierwszego do czwartego w sprawie C-621/10 oraz od pierwszego do piątego w sprawie C-129/11 należy odpowiedzieć, iż art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustanowione w nim warunki stosowania są wyczerpujące, a zatem uregulowanie krajowe nie może przewidywać na podstawie tego przepisu, iż podstawą opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa transakcji w wypadkach innych niż wymienione w rzeczonym przepisie, w szczególności gdy – czego zbadanie należy do sądu krajowego – podatnik korzysta z pełnego prawa do odliczenia podatku VAT.

W przedmiocie pytania piątego w sprawie C-621/10 oraz pytania szóstego w sprawie C-129/11

53 Poprzez te pytania sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT ma skutek bezpośredni i czy w konsekwencji sąd krajowy może go stosować bezpośrednio do toczących się przed nim sporów.

54 Do sądu krajowego należy, w ramach maksymalnego zakresu uznania, jakie przyznaje mu prawo krajowe, dokonanie wykładni oraz zastosowanie przepisu prawa krajowego zgodnie z wymogami prawa Unii, a jeżeli taka interpretacja nie jest możliwa, niestosowanie każdego przepisu prawa krajowego, który byłby sprzeczny z tymi wymogami (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-357/06 Frigerio Luigi & C., Zb.Orz. s. I-12311, pkt 28; a także z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawach połączonych C-395/08 i C-396/08 Bruno i in., Zb.Orz. s. I-5119, pkt 74).

55 Jak zostało stwierdzone w pkt 42–51 niniejszego wyroku, art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT zezwala na odstępstwo od ogólnej zasady ustanowionej w art. 73 tej dyrektywy wyjątkowo w wymienionych w nim wypadkach.

56 Na mocy utrwalonego orzecznictwa Trybunału we wszystkich wypadkach, w których

pojawiają się przepisy danej dyrektywy, z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeżeli to państwo nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-226/07 Flughafen Köln/Bonn, Zb.Orz. s. I-5999, pkt 23; z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-203/10 Auto Nikowski, Zb.Orz. s. I-1083, pkt 61).

57 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika również, że okoliczności, iż przepis dyrektywy pozostawia państwu członkowskim prawo wyboru, nie musi wykluczać tego, że można ustalić w wystarczająco precyzyjny sposób na podstawie samych przepisów tej dyrektywy treść praw przyznanych jednostkom (zob. ww. wyrok w sprawie Flughafen Köln/Bonn, pkt 30; wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-138/07 Cobelfret, Zb.Orz. s. I-731, pkt 61).

58 Artykuł 80 ust. 1 dyrektywy VAT ustanawia – jednoznacznie i w sposób wyczerpujący – warunki, jakie należy spełnić, aby państwo członkowskie w swoich przepisach mogło przewidzieć możliwość korekty podstawy opodatkowania transakcji między osobami powiązаныmi.

59 Jeżeli zatem transakcje będące przedmiotem spraw przed sądem krajowym, które są objęte zakresem art. 27 ust. 3 ZDDS, odpowiadają jednej z sytuacji przewidzianych w rzeczonym art. 80 ust. 1, należy uważać, że dane państwo członkowskie skorzystało z uprawnienia przewidzianego w tymże ust. 1.

60 Jeżeli natomiast rzeczone transakcje nie odpowiadają objętym zakresem art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT, artykuł ten należy interpretować jako przyznający spółkom takim jak skarżące przed sądem krajowym prawo do powoływania się na niego bezpośrednio w celu sprzeciwienia się stosowaniu przez sąd krajowy sprzecznych z nim przepisów prawa krajowego (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Flughafen Köln/Bonn, pkt 33). W tym wypadku, gdyby wykazywałaby się niezgodność przepisów ZDDS z art. 80 ust. 1 owej dyrektywy miałyby okazać się niemożliwa, sąd krajowy powinien nie stosować tych przepisów w zakresie, w jakim są one niezgodne z rzeczonym art. 80 ust. 1.

61 W konsekwencji znalazłoby zastosowanie art. 73 dyrektywy VAT w celu ustalenia, że – z zastrzeżeniem odstępstw przewidzianych w tejże dyrektywie – podstawą opodatkowania transakcji będących przedmiotem spraw przed sądem krajowym stanowiła rzeczywiście otrzymana zapłata. Jak orzekł Trybunał w odniesieniu do art. 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2006/69, obecnie art. 73 dyrektywy VAT, przepis ten ma skutek bezpośredni (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. s. I-1883, pkt 34–36; a także z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 47).

62 Na pytanie piąte w sprawie C-621/10 oraz pytanie szóste w sprawie C-129/11 należy zatem odpowiedzieć, że w okolicznościach takich jak w sprawach przed sądem krajowym art. 80 ust. 1 dyrektywy VAT przyznaje zainteresowanym spółkom prawo do bezpośredniego powoływania się na niego w celu sprzeciwienia się stosowaniu przepisów krajowych niezgodnych z tym przepisem. W braku możliwości dokonania wykazania uregulowania krajowego w zgodności z owym art. 80 ust. 1 sąd krajowy powinien nie stosować żadnego przepisu tego uregulowania, który jest z nim sprzeczny.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy

rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 80 ust. 1 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 ustanowione w nim warunki stosowania są wyczerpujące, a zatem uregulowanie krajowe nie może przewidywać na podstawie tego przepisu, iż podstawę opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa transakcji w wypadkach innych niż wymienione w rzeczonym przepisie, w szczególności gdy – czego zbadanie należy do sądu krajowego – podatnik korzysta z pełnego prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej.**

2) **W okolicznościach takich jak w sprawach przed sądem krajowym art. 80 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przyznaje zainteresowanym spółkom prawo do bezpośredniego powoływania się na niego w celu sprzeciwienia się stosowaniu przepisów krajowych niezgodnych z tym przepisem. W braku możliwości dokonania wykładni uregulowania krajowego w zgodności z owym art. 80 ust. 1 sąd krajowy powinien nie stosować żadnego przepisu tego uregulowania, który jest z nim sprzeczny.**

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.