

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 budowlanej 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 Wychowawcę administratywnego (Bułgaria) postanowieniem z dnia 27 października 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 listopada 2011 r., w postępowaniu:

Direktor na dyrekcja „Obchowane i uprawnienie na izpytowanie” – grad Burgas, przy Centralno uprawnienie na Narodowa agencja za przychodite

przeciwko

Orfej Bygarija EOOD,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

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

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Dyrektora na dyrekcja „Obchowane i uprawnienie na izpytowanie” – grad Burgas, przy Centralno uprawnienie na Narodowa agencja za przychodite przez I. Andonowa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu bułgarskiego przez C. Iwanowa i E. Petranowa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i W. Sawowa, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, 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 Dyrektorem na dykcję „Obowiązane i uprawnienia na izby” – gdańsk, przy Centralnym uprawnieniu na Narodową agencję za przychody (dyrektorem urzędu skarbowego w Gdańsku, zwanym dalej „organem podatkowym”) a spółką Orfej Bydgoszcz EOOD (zwaną dalej „spółką Orfej”) w przedmiocie decyzji podatkowej korygującej, w której nakazano spółce Orfej dopłacić 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 zadośćuczynienia zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

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 Artyku? 80 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje, ?e w celu zapobiegania przest?pczo?ci podatkowej lub uchylaniu si? od opodatkowania pa?stwa cz?onkowskie mog? przedsi?wzi?? kroki, by w wymienionych w tym artykule wypadkach 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, podstaw? opodatkowania by?a warto?? rynkowa transakcji.

8 Artyku? 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, ca?kowitego lub cz??ciowego niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? w przypadku obni?enia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie”.

Prawo bu?garskie

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 maj?cym zastosowanie w sprawie g?ównej, stanowi w art. 25:

„1. »Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego« w rozumieniu niniejszej ustawy oznacza dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug przez podatnika w rozumieniu niniejszej ustawy [...].

2. Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego nast?puje z chwil? przeniesienia w?asno?ci towaru lub z chwil? wykonania us?ugi.

[...]

6. Je?eli przed nast?pieniem zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w rozumieniu ust. 2, 3 lub 4 ma miejsce zap?ata cz??ci lub ca?o?ci ceny w ramach transakcji, podatek VAT (w wysoko?ci odpowiadaj?cej zap?aconej kwocie) staje si? wymagalny z chwil? otrzymania zap?aty, chyba ?e zap?ata ma zwi?zek z dostaw? wewn?trzwspólnotow?. W tym ostatnim przypadku podatek uwa?a si? za zawarty w zap?aconej kwocie”.

10 Artyku? 26 ust. 2 i 7 ustawy o podatku VAT stanowi:

„2. Podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi wynagrodzenie, które dostawca otrzyma? lub ma otrzyma? od nabywcy lub od osoby trzeciej, wyra?one w lewach i centymach, bez [podatku VAT] [...].

[...]

7. Je?eli wynagrodzenie w ramach transakcji sk?ada si? w ca?o?ci lub w cz??ci z towarów lub us?ug (zap?ata nast?puje w ca?o?ci lub w cz??ci w towarach lub us?ugach), podstaw? opodatkowania transakcji stanowi warto?? rynkowa dostarczonego towaru lub us?ugi w dniu, w którym podatek VAT sta? si? wymagalny”.

11 Zgodnie z art. 45 ustawy o podatku VAT:

„1. Transakcjami zwolnionymi s?: przeniesienie prawa w?asno?ci gruntu, ustanowienie lub przeniesienie ograniczonych praw rzeczowych do gruntu, jak te? jego najem lub dzier?awa.

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

12 Artyku? 130 ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Transakcj?, w ramach której wynagrodzenie stanowi? (w ca?o?ci lub w cz??ci) towary lub us?ugi, uznaje si? za dwie równoleg?e transakcje, w których ka?da ze stron jest dostawc? tego, co sprzedaje, i odbiorc? tego, co nabywa.

2. Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego w podatku VAT dla transakcji, o których mowa w ust. 1, nast?puje z chwil? nast?pienia zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego w pierwszej z transakcji”.

13 Zakon za sobstwenostta (ustawa o w?asno?ci, DW nr 92 z dnia 16 listopada 1951 r.), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych sprawy g?ównej, stanowi w art. 63 ust. 1:

„W?a?ciciel gruntu mo?e zby? innej osobie prawo do wzniesienia budynku na nieruchomo?ci, której jest w?a?cicielem. Osoba ta staje si? w?a?cicielem nieruchomo?ci budynkowej”.

14 Artyku? 67 ust. 1 ustawy o w?asno?ci przewiduje:

„W razie niewykonania prawa do wzniesienia budynku na cudzym gruncie (art. 63 ust. 1) w ci?gu pi?ciu lat prawo to wygasa na rzecz w?a?ciciela gruntu”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

15 Aktem notarialnym z dnia 3 kwietnia 2008 r. cztery osoby fizyczne (zwane dalej „w?a?cicielami nieruchomo?ci gruntowych”) ustanowi?y prawo zabudowy na rzecz spółki Orfej, na podstawie czego spółka ta uzyska?a prawo do wybudowania na gruncie nale??cym do tych osób budynku i mia?a nast?pnie sta? si? wy??cznym w?a?cicielem niektórych z lokali znajduj?cych si? w tym budynku. W zamian za to spółka Orfej zobowi?za?a si? sporz?dzi? projekt budynku, zbudowa? go w ca?o?ci i wyko?czy? na swój koszt, i wyda? w?a?cicielom nieruchomo?ci gruntowych niektóre ze znajduj?cych si? w nim lokali wyko?czone „pod klucz” bez ?adnych dodatkowych op?at. W odniesieniu do tych lokali w?a?ciciele nieruchomo?ci gruntowych ustanawiali wzajemnie na swoj? rzecz i zachowywali prawo zabudowy. Spółka Orfej zobowi?za?a si? uko?czy? budow? budynku i uzyska? pozwolenie na jego u?ytkowanie w terminie 21 miesi?cy od rozpocz?cia prac.

16 W dniu 5 kwietnia 2008 r. spółka Orfej przekaza?a ka?demu z w?a?cicieli nieruchomo?ci gruntowych faktur? z tytu?u transakcji okre?lonej jako „ustanowienie prawa zabudowy w drodze aktu notarialnego”. Cztery faktury opiewa?y ??cznie na kwot? 302 721,36 BGN plus 60 544,27 BGN podatku VAT.

17 W trakcie kontroli skarbowej stwierdzono, ?e podstawa opodatkowania transakcji zosta?a okre?lona na podstawie warto?ci podatkowej prawa zabudowy wynikaj?cej z aktu notarialnego, to jest kwoty 684 000 BGN, a nie na podstawie warto?ci rynkowej nieruchomo?ci lokalowych przekazanych w?a?cicielom nieruchomo?ci gruntowych. Stwierdzono równie?, ?e spółka Orfej

nie zaksięgowania 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, sporządzała 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 Administratiwien 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 wniosł 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 przepis 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 to stanowi wynagrodzenie za usługi budowlane?

2) Czy przepis krajowy, zgodnie z którym we wszystkich wypadkach, w jakich wynagrodzenie stanowi w całości lub w części towary lub usługi, podstawą opodatkowania transakcji jest wartość rynkowa dostarczonego towaru lub świadczonych usług, 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 podatności zaliczkowej stać się wymagalny, jeżeli zapłata nie następuje w pieniądzu, czy też przepis ten należy interpretować szeroko i przyjąć, że tak?e w tych wypadkach podatek VAT staje się wymagalny i należy pobrać podatek w wysokości równoważący w pieniądzu dokonywanej w zamian czynności?

4) Jeżeli w pytaniu trzecim sędziny jest drugi przedstawiony wariant, czy w niniejszej sprawie, w kontekście jej okoliczności, ustanowione prawo zabudowy należy uznać za podatność 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 stać się wymagalny z chwili 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 usług. Artykuł 65 tej dyrektywy, zgodnie z którym w razie wpłaty zaliczki przed dostawą towarów lub świadczeniem usług podatek staje się wymagalny w chwili otrzymania tej wpłaty w odpowiadającej tej wpłacie wysokości, stanowi

wyjatek 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 Goldsbrough 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 usługi, 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 Goldsbrough 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 dostawę towarów i świadczenie usługi, które nie zostały jeszcze określone w sposób dokładny (ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsbrough 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 zaliczka 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 orzecnictwem 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 Trybuna orzekła, że umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacone 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 została 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 zaliczka 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 stanowi 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 Okoliczności, 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 Trybuna już zauważyła, w uzasadnieniu projektu szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w dziedzinie podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa 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 zatem 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 powodujących jego wygaśnięcie wskazanej w art. 67 ust. 1 ustawy o własności. Należy wobec tego uznać, że możliwe jest, że ta stanowi warunek rozwiązujący w rozumieniu art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT. W związku z tym, jak słusznie zauważył rzędbużarski i Komisja, okoliczności, 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 została precyzyjnie określona usługa, 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

zosta? 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 ustanowią na jej rzecz prawo zabudowy, dopuszczając one, by podatek VAT stał się wymagalny z chwili 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 stanowi 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 pieniężną 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 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 za charakter wyczerpujący, w związku z czym w prawie krajowym nie można ustawić na jego podstawie zasady, zgodnie z którą podstawę 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 istnieje powiązanie 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 powiązanymi 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 myślnym którego podstawę opodatkowania transakcji, w ramach której całość wynagrodzenia stanowi 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, jeżeli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli 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: ujednolicona 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 ustanowią na jej rzecz prawo zabudowy, dopuszczając one, by podatek VAT stał się wymagalny z chwili 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 powołanymi 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 stanowi towary lub usługi, jest wartość rynkowa tych towarów lub usług.

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

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.