

62016CJ0308

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 16 listopada 2017 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 12 ust. 1 i 2 – Artykuł 135 ust. 1 lit. j) – Czynności podlegające opodatkowaniu – Zwolnienie dostaw budynków – Pojęcie „pierwszego zasiedlenia” – Pojęcie „przebudowy”

W sprawie C-308/16

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 23 lutego 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 maja 2016 r., w postępowaniu:

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Rosas, C. Toader (sprawozdawca), A. Prechal i E. Jarašinas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającą w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyälą oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 lipca 2017 r.,

wydaje następujący

Wyrok

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką Kozuba”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (Polska) (zwanym dalej „Dyrektorem Izby Skarbowej”) dotyczącego opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) transakcji sprzedaży budynku, który był wykorzystywany przez jego właściciela do własnych potrzeb, a w którym przed tą sprzedażą przeprowadzono prace modernizacyjne.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Motywy 7 i 35 dyrektywy VAT mają następujące brzmienie:

„(7)

Nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na drogę produkcji i dystrybucji.

[...]

(35)

Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

4

Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a)

odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

5

Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu».

6

Zgodnie z art. 12 ust. 1 i 2 rzeczonej dyrektywy:

„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 związane 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».

7

Według art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT »dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczami jak właściciel.

8

Artykuł 135 ust. 1 tej dyrektywy, zawarty w jej rozdziale 3, zatytułowanym »Zwolnienia dotyczące innych czynności«, ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

j)

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

[...]”.

Prawo polskie

9

Artyku? 2 pkt 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. Nr 54, poz. 535), ze zmianami (zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„Ilekro? w dalszych przepisach jest mowa o:

[...]

14)

»pierwszym zasiedleniu« – rozumie si? przez to oddanie do u?ytkowania, w wykonaniu czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub u?ytkownikowi budynków, budowli lub ich cz??ci, po ich:

a)

wybudowaniu lub

b)

ulepszeniu, je?eli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowi?y co najmniej 30% warto?ci poczynkowej;

[...]”.

10

Artyku? 43 ust. 1 pkt 10 i 10a oraz art. 43 ust. 7a tej ustawy przewiduje:

„1. Zwalnia si? od podatku:

[...]

10)

dostaw? budynków, budowli lub ich cz??ci, z wyj?tkiem gdy:

a)

dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

b)

pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostaw? budynku, budowli lub ich cz??ci up?yn?? okres krótszy ni? dwa lata,

10a)

dostaw? budynków, budowli lub ich cz??ci nieobj?? zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem ?e:

a)

w stosunku do tych obiektów nie przys?ugiwa?o dokonuj?cemu ich dostawy prawo do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? podatku naliczonego,

b)

dokonuj?cy ich dostawy nie ponosi? wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których mia? prawo do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? podatku naliczonego, a je?eli ponosi? takie wydatki, to by?y one ni?sze ni? 30% warto?ci pocz?tkowej tych obiektów;

[...]

7a. Warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje si?, je?eli budynki, budowle lub ich cz??ci w stanie ulepszonym by?y wykorzystywane przez podatnika do czynno?ci opodatkowanych przez co najmniej 5 lat”.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

11

W dniu 17 wrze?nia 2005 r. Poltrex sp. z o.o., z siedzib? w Polsce, która nast?pnie zmieni?a nazw? na Kozuba, postanowi?a podwy?szy? swój kapita? zak?adowy. W tym samym dniu jeden ze wspólników wniós? do spółki w ramach aportu wybudowany w 1992 r. budynek mieszkalny po?o?ony w Jab?once (Polska) (zwany dalej „odno?nym budynkiem”).

12

W 2006 r. odno?ny budynek zosta? przystosowany do celów dzia?alno?ci gospodarczej prowadzonej przez spółk? Kozuba, która w tym celu dokona?a inwestycji odpowiadaj?cej oko?o 55% warto?ci pocz?tkowej tego budynku. Po zako?czeniu prac odno?ny budynek w dniu 31 lipca 2007 r. zosta? wpisany jako odr?bny ?rodek trwa?y w ewidencji ?rodków trwa?ych – pod pozycj? „dom pokazowy” – w której pozosta? do dnia jego sprzeda?y w dniu 15 stycznia 2009 r.

13

Poniewa? chodzi?o o stary budynek, spółka Kozuba uzna?a, ?e sprzeda? ta by?a zwolniona z VAT i nie uj??a ona zysku z tej sprzeda?y w deklaracji VAT za pierwszy kwarta? 2009 r.

14

Na mocy decyzji z dnia 12 kwietnia 2013 r. Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (Polska), uznawszy, ?e spółka Kozuba bezpodstawnie nie uwzgl?dni?a w swej deklaracji VAT za pierwszy kwarta? 2009 r. zysku uzyskanego ze sprzeda?y odno?nego budynku, okre?li? wzgl?dem tej spółki kwot? zobowi?zania podatkowego z tytu?u VAT za ten okres, powi?kszaj?c j? o kwot? uzyskan? ze sprzeda?y tego budynku.

15

W dniu 17 maja 2013 r. spółka Kozuba wniosła odwołanie od tej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej.

16

Decyzją z dnia 30 lipca 2013 r. organ ten utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej. Tak jak ten ostatni, Dyrektor Izby Skarbowej uznał bowiem, że jakkolwiek z księgowego punktu widzenia odnośny budynek został, w wyniku dokonanej w nim modernizacji, przeznaczony na cele spółki od dnia 31 lipca 2007 r., to takie przeznaczenie nie byłoby jednak równoznaczne, od tego dnia, z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. W rezultacie, po pierwsze, „pierwsze zasiedlenie” odnośnego budynku, po przeprowadzonej w nim modernizacji, nastąpiło nie w dniu 31 lipca 2007 r., lecz w dniu 15 stycznia 2009 r., odpowiadającym dacie pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, której przedmiotem był odnośny budynek po dokonanej modernizacji, a mianowicie jego sprzedaż, a po drugie, spółka Kozuba nie mogła ubiegać się o zwolnienie przewidziane w art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, gdy sprzedaż ta została dokonana w ramach pierwszego zasiedlenia odnośnego budynku.

17

Spółka Kozuba wniosła skargę na powyższą decyzję Dyrektora Izby Skarbowej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który wyrokiem z dnia 22 maja 2014 r. uchylił tę decyzję ze względów proceduralnych. Sąd ten potwierdził jednak zasadność stanowiska organu podatkowego.

18

Spółka Kozuba wniosła kasację od tego wyroku do sądu odwoławczego.

19

W postanowieniu odwoławczym sąd ten stwierdza, że transpozycja art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT do prawa polskiego budzi wątpliwości w zakresie zgodności z dyrektywą VAT pojęcia „pierwszego zasiedlenia”, zdefiniowanego w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT i ujętego w art. 43 ust. 1 pkt 10 tejże ustawy.

20

W tym zakresie sąd ten podkreśla, że konieczne jest ustalenie, czy pojęcie „pierwszego zasiedlenia” budynku w rozumieniu art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT powinno być rozumiane w ten sposób, że pierwsze zasiedlenie powinno nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

21

Sąd ten wyraża również wątpliwości co do przesłanki zawartej w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, zgodnie z którą w przypadku ulepszenia budynku zwolnienie z VAT jest możliwe, wyłącznie jeżeli wydatki poniesione w związku z pracami podjętymi w celu takiego ulepszenia nie przekraczają 30% początkowej wartości odnośnego budynku. W związku z tym, zgodnie z polskim prawem, każde ulepszenie budynku, które kreuje nową wartość dodaną odpowiadającą temu progowi lub przewyższającą ten próg, jest równoznaczne z przebudową w rozumieniu art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT mogąc prowadzić do „ponownego pierwszego zasiedlenia”, uzasadniając ponowne opodatkowanie VAT.

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu uregulowaniu (art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o [VAT]) [...], zgodnie z którym zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem, gdy:

a)

dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

b)

pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata,

w zakresie, w jakim art. 2 pkt 14 ustawy o VAT definiuje, że »pierwszym zasiedleniem« jest oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

a)

wybudowaniu lub

b)

ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one obowiązywaniu przepisów krajowych, takich jak bieżące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z VAT dostaw budynków od spełnienia dwóch warunków, zgodnie z którymi czynność nie może dotyczyć dostawy dokonanej w ramach pierwszego zasiedlenia następującego w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu oraz, w przypadku ulepszenia dokonanego w istniejącym budynku, poniesione w tym celu wydatki mają być niższe od 30% początkowej wartości tego budynku.

Należy przede wszystkim przypomnieć, że dyrektywa VAT ustanawia wspólny system VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa

towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

26

Na mocy art. 9 ust. 1 rzeczony dyrektywy „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Za „działalność gospodarczą” uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

27

Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 43 opinii, dyrektywa VAT uwzględnia zatem profesjonalny i trwały charakter wykonywania działalności gospodarczej jako ogólne kryteria uznania podmiotów, które jej prowadzi, za podatników VAT. Jednakże kryteria te zostały dostosowane w zakresie transakcji związanych z nieruchomościami, jako że dyrektywa VAT, zgodnie z jej art. 12 ust. 1 lit. a), zezwala, by państwa członkowskie uznawały również za podatników podmioty, które okazjonalnie dokonują dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem.

28

Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje „dostawę towarów” jako przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

29

Z kolei art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT przewiduje zwolnienie z VAT w zakresie dostaw budynków innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

30

Artykuł 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy dotyczy dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem. W związku z tym przepisy te wyraźnie dokonują rozróżnienia między nowym a starym budynkiem, przy czym sprzedaż starego budynku nie jest co do zasady objęta VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 21).

31

Ratio legis tych przepisów zasadza się na względnym braku wartości dodanej przy sprzedaży starego budynku. Sprzedaż budynku następująca po jego pierwszej dostawie na rzecz konsumenta końcowego, stanowić może zakończenie procesu produkcji, jakkolwiek objęta jest zakresem pojęcia „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT, nie prowadzi do powstania istotnej wartości dodanej i w związku z tym powinna co do zasady być objęta zwolnieniem (zob. podobnie wyrok z dnia 4 października 2001 r., Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 52).

32

Artykuł 12 ust. 2 dyrektywy VAT potwierdza również, że to wartość dodana przesądza o opodatkowaniu VAT dostawy budynku, gdyż przepis ten upoważnia państwa członkowskie do zdefiniowania warunków stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a) tego artykułu, jakim

jest „pierwsze zasiedlenie”, do przebudowy budynków. W ten sposób dyrektywa VAT stwarza możliwość opodatkowania dostaw budynków, które zostały poddane przebudowie, gdy takie działanie nadaje danemu budynkowi wartość dodaną, tak jak jego pierwotne wytworzenie.

33

W niniejszym przypadku odnośny budynek został wybudowany w 1992 r., a jego sprzedaż w 2009 r., będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, mogła być co do zasady objęta zwolnieniem z VAT. Budynek ten został jednak poddany modernizacji po wniesieniu go do majątku spółki Kozuba, co doprowadziło do powstania kwestii jego możliwego opodatkowania VAT z uwagi na fakt, że te prace modernizacyjne wygenerowały wartość dodaną.

34

Przepis będący przedmiotem postępowania głównego, to znaczy art. 2 pkt 14 ustawy o VAT, stanowi, że przez „pierwsze zasiedlenie” rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu lub ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie stanowią co najmniej 30% wartości początkowej.

35

Z powyższego wynika, że polski ustawodawca, po pierwsze, wyłącza z zakresu wskazanego zwolnienia – poprzez powołanie pojęcia „pierwszego zasiedlenia” z wykonywaniem czynności podlegających opodatkowaniu – zasiedlenia, które nie leży u podstaw czynności podlegających opodatkowaniu lub nie prowadzi do czynności podlegających opodatkowaniu, w wyniku czego zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania do przeniesienia istniejącego budynku, który, tak jak w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym, był wykorzystywany przez jego właściciela do własnych celów handlowych, z uwagi na to, że takie wykorzystywanie nie może zostać uznane za „pierwsze zasiedlenie” w braku takiej czynności podlegającej opodatkowaniu. Po wtóre, w zakresie, w jakim ustawodawca ten rozszerzył kryterium „pierwszego zasiedlenia” na przebudowę budynków, ustanowił on próg ilościowy, zgodnie z którym koszty takiej przebudowy muszą osiągnąć określony procentowy wielkość początkowej wartości odnośnego budynku, w niniejszym przypadku co najmniej 30% tej wartości, aby jego sprzedaż podlegała opodatkowaniu VAT.

36

W tej sytuacji należy zbadać, czy art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT stoją na przeszkodzie obowiązywaniu takich przepisów krajowych.

37

Co się tyczy, po pierwsze, pojęcia „pierwszego zasiedlenia”, należy zauważyć, że jest ono zawarte w art. 12 dyrektywy VAT, ale nie jest ono w niej zdefiniowane.

38

Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału treść przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich, należy zwykle nadawać autonomiczną i jednolitą wykładnię, której należy dokonywać z uwzględnieniem kontekstu przepisu i celu danego uregulowania (zob. podobnie wyrok z dnia 13 października 2016 r., Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

Należy również przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 135 ust. 1 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w sposób precyzyjny, ponieważ stanowi one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa dokonana lub świadczona odpłatnie przez podatnika (wyrok z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

Jednakże wykładnia tych pojęć musi być zgodna z celami, jakim służyły owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Powyższa zasada precyzyjnej interpretacji nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z rzeczonych artykułów należy interpretować w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (wyrok z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

Jak wynika przede wszystkim z prac przygotowawczych do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), które pozostają wymierne do celów interpretacji dyrektywy VAT, w ramach zwolnień przewidzianych w jej art. 135 ust. 1 lit. j), kryterium „pierwszego zasiedlenia” budynku należy rozumieć jako odpowiadające kryterium pierwszego użytkowania budynku przez jego właściciela lub lokatora. W tych pracach przygotowawczych stwierdzono, że kryterium to zostało uznane za określający moment, w którym kończy się proces produkcji budynku i budynek ów staje się przedmiotem konsumpcji. Z powyższej analizy historycznej nie wynika jednak, że użytkowanie budynku przez jego właściciela ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

Jeżeli chodzi następnie o kontekst, w jaki wpisuje się ten przepis, należy stwierdzić, że jak wskazuje motyw 7 dyrektywy VAT, nawet jeżeli stawki i zwolnienia nie zostaną całkowicie zharmonizowane, wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na drogę wytwarzania produkcji i dystrybucji. Ponadto z motywu 35 tej dyrektywy wynika, że należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, tak aby umożliwić pobór środków w państwach Unii w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich.

Wynika stąd, że zasada neutralności podatkowej, która jest przeniesieniem przez prawodawcę Unii na grunt podatku VAT ogólnej zasady równego traktowania (wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 49; z dnia 14 czerwca 2017 r., Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, pkt 21), sprzeciwia się temu, aby system zwolnień podatkowych, transponowany do przepisów krajowych, był stosowany w różny sposób w poszczególnych państwach członkowskich.

Wreszcie, zwolnienia z VAT mają umożliwić jednolity pobór środków w państwach Unii we wszystkich państwach członkowskich. Wynika stąd, że nawet jeżeli art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT w związku z art. 12 tej dyrektywy, do którego się on odwołuje, odsyła do warunków zwolnień ustalonych przez państwa członkowskie, zwolnienia przewidziane w tym przepisie powinny odpowiadać autonomicznym pojęciom prawa Unii, tak aby umożliwić określenie podstawy opodatkowania VAT w sposób jednolity i według wspólnych zasad (zob. podobnie wyrok z dnia 4 października 2001 r., *Goed Wonen*, C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

Wynika z tego w szczególności, że jakkolwiek art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do zdefiniowania warunków stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a) tego artykułu, do przebudowy budynków, w odniesieniu w szczególności do dostawy budynku następującej przed jego pierwszym zasiedleniem, przepisu tego nie można jednak interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie korzystają z marginesu pozwalającego im na zmianę samego pojęcia „pierwszego zasiedlenia” w swoich przepisach krajowych, gdy mogłoby to podważyć skuteczność wskazanego zwolnienia.

Literalna wykładnia art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT, jak również analiza kontekstu i celów założonych w tej dyrektywie świadczą zatem o tym, że wspomniana dyrektywa nie przyznaje państwom członkowskim uprawnienia do wprowadzenia warunków w odniesieniu do przewidzianych tam zwolnień czy też ograniczenia ich.

Wynika stąd, że państwa członkowskie nie są w szczególności upoważnione do uzależnienia zwolnienia z VAT w zakresie dostaw budynków następujących po ich pierwszym zasiedleniu od warunku, który nie został przewidziany w dyrektywie VAT, a zgodnie z którym takie pierwsze zasiedlenie ma nastąpić w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu.

Co się tyczy, po drugie, możliwości określenia przez państwa członkowskie, zgodnie z art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, zasad stosowania kryterium „pierwszego zasiedlenia”, o którym mowa w ust. 1 lit. a) tego artykułu, do przebudowy budynków, należy zauważyć, że nałożenie wymogu ilościowego, zgodnie z którym koszty takiej przebudowy muszą osiągnąć określony procentowy wielkość początkowej wartości odnośnego budynku, w niniejszym przypadku co najmniej 30% tej wartości, aby miało miejsce opodatkowanie VAT, stanowi wyraz skorzystania z tej możliwości.

W niniejszym wypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że odnośny budynek stanowiący nieruchomość został poddany modernizacji, której koszty przekroczyły 30% jego początkowej wartości.

Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 69 opinii, należy w rezultacie sprecyzować treść pojęcia

„przebudowy” zawartego w art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT z jakościowego punktu widzenia.

51

W tym zakresie należy zauważyć, że dyrektywa VAT nie definiuje pojęcia „przebudowy”.

52

Jakkolwiek termin ten nie jest jednoznaczny, co potwierdzają różne wersje językowe, w tym wersja angielska: „conversions”, wersja niemiecka: „Umbauten”, wersja rumuńska: „transformări”, oraz wersja polska: „przebudowa”, to jednak sugeruje on, że oddany budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia.

53

Tę wykładnię pojęcia „przebudowy” potwierdza orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym z VAT zwolniona jest dostawa nieruchomości, na której skądaj się grunt i stary budynek w trakcie przebudowy w nowy budynek, jeżeli w momencie tej dostawy stary budynek został poddany jedynie cząściowym robotom rozbiórkowym i przynajmniej w części był jeszcze użytkowany jako taki (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 39).

54

Pojęcie „przebudowy” obejmuje zatem w szczególności przypadek, w którym zostały przeprowadzone pełne lub dostatecznie zaawansowane prace, po zakończeniu których oddany budynek zostanie przeznaczony do innych celów.

55

Wykładnia pojęcia „przebudowy” zawarta w pkt 52 niniejszego wyroku jest ponadto zgodna z celem dyrektywy VAT, w szczególności w zakresie opodatkowania czynności zmierzających do zwiększenia wartości danego towaru. Jeżeli chodzi o nowe budynki, jak zauważyć w istocie rzecznik generalny w pkt 71 i 72 opinii, ta wartość dodana wynika z prac budowlanych prowadzących do zasadniczej zmiany rzeczywistości materialnej z uwagi na przejście ze stanu niezabudowanej nieruchomości, czy nawet nieuzbrojonej działki, do budynku mieszkalnego. W odniesieniu do starych budynków rzeczona wartość dodana występuje, jeżeli doszło do zasadniczej przebudowy, tak że dany stary budynek może zostać przyrównany do nowego budynku.

56

W niniejszym wypadku należy zauważyć, że pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT zostało transponowane do prawa polskiego w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT poprzez odniesienie się do pojęcia „ulepszenia”.

57

Jednakże, pod warunkiem że ten ostatni zwrot będzie interpretowany przez sądy krajowe jako synonim „przebudowy” w rozumieniu wskazanym w pkt 52 niniejszego wyroku, podniesiona różnica terminologiczna nie może sama w sobie prowadzić do niezgodności ustawy o VAT z dyrektywą VAT.

W niniejszym wypadku wydatki poniesione na „ulepszenie” odnośnego budynku wyniosły 55% jego poczynkowej wartości. Jakkolwiek taka wartość procentowa sugeruje zasadniczo, że zmiany dokonane w budynku mogły z uwagi na ich zakres przyczynić się do znacznej zmiany warunków zasiedlenia tego budynku, to jednak do sądu krajowego należy dokonanie oceny, na podstawie zgromadzonych przez ten sąd dowodów, w jakim zakresie „ulepszenie” będzie przedmiotem postępowania głównego doprowadziło do istotnej zmiany tego budynku w znaczeniu wskazanym w pkt 52 niniejszego wyroku.

W świetle powyższych uwag na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom krajowym, takim jak będzie przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z VAT w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegających opodatkowaniu. Wskazane przepisy tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one temu, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogły przekroczyć 30% poczynkowej wartości tego budynku, o ile rzeczono pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znacznej zmiany warunków jego zasiedlenia.

W przedmiocie kosztów

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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się one przepisom krajowym, takim jak będzie przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegających opodatkowaniu. Wskazane przepisy tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się one, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogły przekroczyć 30% poczynkowej wartości tego budynku, o ile rzeczono pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znacznej zmiany warunków jego zasiedlenia.

Ileši?

Rosas

Toader

Prechal

Jaraši?nas

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 16 listopada 2017 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes drugiej izby

M. Ileši?

(*1) Język postępowania: polski.