

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 30 września 2021 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 392 – System opodatkowania marży – Zakres stosowania – Dostawy budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży – Podatnik, który nie miał prawa do odliczenia przy nabyciu nieruchomości – Transakcja podlegająca VAT – Pojęcie „terenów budowlanych”

W sprawie C-299/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) postanowieniem z dnia 25 czerwca 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lipca 2020 r., w postępowaniu:

Icade Promotion SAS, dawniej Icade Promotion Logement SAS,

przeciwko

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.-C. Bonichot, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawczyni), wiceprezes Trybunału, L. Bay Larsen, C. Toader i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Icade Promotion SAS, dawniej Icade Promotion Logement SAS – P. Tournès i A. Abadie, avocats,

– w imieniu rządu francuskiego – E. de Moustier i É. Toutain, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – F. Dintilhac i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 maja 2021 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 392 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku

od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Icade Promotion SAS, dawniej Icade Promotion Logement SAS, a ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstwem ds. gospodarki i finansów publicznych, Francja, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie odmowy zwrotu przez ten organ zapłaconego przez tę spółkę podatku od wartości dodanej (VAT) związanego ze sprzedażą terenów budowlanych na rzecz osób fizycznych w latach 2007 i 2008.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:

„»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, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 12 wspomnianej dyrektywy stanowi:

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

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanej 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 też 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 Zgodnie z art. 73 tej dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7 Artykuł 135 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

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

k) dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[...]”.

8 Artykuł 137 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[...]

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

c) dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[...]”.

9 W tytule XIII wspomnianej dyrektywy, pod nagłówkiem „Odstępstwa”, w rozdziale 1, zatytułowanym „Odstępstwa mające zastosowanie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych”, znajduje się art. 392, który stanowi:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że w odniesieniu do dostaw budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży przez podatnika, który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu, podstawą opodatkowania stanowi różnica między ceną sprzedaży a ceną nabycia”.

Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011

10 Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1), zmienione rozporządzeniem wykonawczym Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. (Dz.U.

2013, L 284, s. 1) (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym nr 282/2011”), stanowi w art. 13b:

„Do celów stosowania dyrektywy [VAT] za »nieruchomości« uznaje się:

[...]

b) każdy budynek lub każda konstrukcja przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść;

[...]”.

11 Artykuł 31a rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 stanowi:

„1. Usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy [VAT], obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w następujących przypadkach:

a) gdy wywodzi się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług;

b) gdy są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

2. Ustęp 1 obejmuje w szczególności:

[...]

d) budowle stałych struktur na terenie, jak również prace budowlane i rozbiórkowe dotyczące stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych;

[...]”.

Prawo francuskie

12 Artykuł 257 code général des impôts (powszechnego kodeksu podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlegają również:

[...]

6) Z zastrzeżeniem pkt 7:

a) transakcje dotyczące nieruchomości [...], których wyniki należy wliczać do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym z tytułu zysków przemysłowych i handlowych;

[...]

7) Transakcje związane z wytworzeniem lub dostawą nieruchomości.

Transakcje te podlegają opodatkowaniu, nawet jeżeli mają charakter cywilny.

1. Dotyczy to między innymi:

a) sprzedaż [...] terenów budowlanych [...];

Akapit pierwszy dotyczy w szczególności terenów, w odniesieniu do których w terminie czterech lat od daty wydania decyzji potwierdzającej transakcję nabywca [...] uzyskuje pozwolenie na budowę lub pozwolenia na roboty w zakresie zagospodarowania albo rozpoczyna prace konieczne do wzniesienia budynku lub grupy budynków lub do wzniesienia nowych lokali w nadbudowanej części.

Przepisy te nie mają zastosowania do terenów nabytych przez osoby fizyczne w celu wzniesienia budynków, które osoby te przeznaczają do użytku mieszkalnego.

[...]

b) sprzedaż budynków [...].

13 Zgodnie z art. 268 code général des impôts, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym:

„W odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 257 pkt 6, podstawę opodatkowania podatkiem od wartości dodanej jest różnica między:

a) z jednej strony, określonej cenę i dodatkowymi kosztami lub wartością rynkową towaru, jeżeli jest ona wyższa od ceny powiększonej o koszty;

b) z drugiej strony, [...]

– [...] kwotami, które zbywca zapłacił z jakiegokolwiek tytułu za nabycie towaru;

[...]”.

14 Artykuł 231 ust. 1 załącznika 2 do code général des impôts, w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu gównym, stanowi:

„Osoby określone w art. 257 [pkt 6] powszechnego kodeksu podatkowego nie mogą odliczyć podatku, który został naliczony od ceny nabycia lub budowy budynków [...]”.

Postępowanie gówne i pytania prejudycjalne

15 Icade Promotion, prowadząca działalność deweloperską, nabyła nieuzbrojone tereny od osób niebędących podatnikami VAT (osób fizycznych lub jednostek samorządu terytorialnego). Nabycia te nie podlegają zatem VAT.

16 W pierwszej kolejności, po dokonaniu podziału tych terenów na działki i przeprowadzeniu robót polegających na podziemnym szeregach sieci, takich jak sieci dróg, wody pitnej, energii elektrycznej, gazu, kanalizacji, telekomunikacji, Icade Promotion sprzedała wspomniane uzbrojone w ten sposób działki osobom fizycznym jako tereny budowlane w celu wzniesienia budynków przeznaczonych do użytku mieszkalnego.

17 Następnie Icade Promotion poddała owe transakcje zbycia dokonane w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. systemowi VAT od marży na podstawie przepisów przewidzianych w art. 257 pkt 6 i art. 268 code général des impôts (zwanemu dalej „systemem opodatkowania marży”).

18 W drugiej kolejności Icade Promotion zwróciła się do organu podatkowego o zwrot VAT od marży zapłaconego w wysokości 2 826 814 EUR za rok 2007 i 2 369 881 EUR za rok 2008. Spółka ta podniosła, że sporne transakcje nie mogły podlegać VAT od nieruchomości na podstawie art. 257 pkt 7 code général des impôts, ponieważ polegały one na zbyciu dzieł budowlanych na rzecz osób fizycznych w celu wzniesienia budynków mieszkalnych, a także nie były one objęte systemem opodatkowania marży przewidzianym w przepisach art. 257 pkt 6 w związku z art. 268 tego kodeksu, a tym samym nie trzeba było płać żadnego VAT.

19 Ponieważ wniosek ten został oddalony przez organ podatkowy, Icade Promotion złożyła skargę na ową decyzję odmowną do tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil, Francja), która została oddalona wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2012 r.

20 Icade Promotion wniosła apelację od tego wyroku do cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjnego sądu administracyjnego w Wersalu, Francja), który wyrokiem z dnia 18 lipca 2014 r. oddalił apelację ze względu na niedopuszczalność wspomnianego administracyjnego środka zaskarżenia.

21 Orzeczeniem z dnia 28 grudnia 2016 r. Conseil d'État (rada stanu, Francja), rozpoznając środek zaskarżenia wniesiony przez Icade Promotion, uchylił częściowo wyrok cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjnego sądu administracyjnego w Wersalu) i przekazał sprawę temu ostatniemu, który w swoim drugim wyroku z dnia 19 października 2017 r. oddalił co do istoty apelację wniesioną przez tę spółkę od wyroku tribunal administratif de Montreuil (sądu administracyjnego w Montreuil) z dnia 27 kwietnia 2012 r.

22 Icade Promotion wniosła zatem skargę kasacyjną do sądu odsyłającego.

23 W celu zakwestionowania opodatkowania spornych w postępowaniu głównym transakcji VAT od marży na podstawie przepisów art. 257 pkt 6 i art. 268 code général des impôts Icade Promotion podniosła, że zastosowanie do tych transakcji systemu opodatkowania marży było niezgodne z art. 392 dyrektywy VAT z dwóch powodów.

24 W pierwszej kolejności art. 392 dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do objęcia dostaw terenów budowlanych systemem opodatkowania marży tylko wtedy, gdy podatnik dokonujący takich dostaw zapłaci VAT przy nabyciu terenów, bądź jednocześnie pozbawionym prawa do dokonania odliczenia. W tym względzie Icade Promotion opiera się w szczególności na angielskiej wersji językowej art. 392 dyrektywy VAT, który wyrażnie przewiduje „brak możliwości odliczenia VAT” przy zakupie.

25 W drugiej kolejności zdaniem Icade Promotion art. 392 dyrektywy VAT upoważnia państwa członkowskie do objęcia dostaw terenów budowlanych systemem opodatkowania marży tylko wtedy, gdy podatnik dokonujący takich dostaw ogranicza się do nabycia i odsprzedaży tych terenów w niezmienionym stanie. Tym samym przepis ten nie znajduje zastosowania do transakcji sprzedaży terenów budowlanych, które uległy zmianom po ich nabyciu.

26 Z postanowienia odsyłającego wynika, że aby ustosunkować się do tej argumentacji, cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu) orzekł, że brak „prawa do odliczenia” przy nabyciu, o którym mowa w art. 392 dyrektywy VAT, obejmuje

przypadki, w których nabycie nie zostało opodatkowane VAT. Ponadto zdaniem tego sądu wskazanie w owym artykule dostaw terenów budowlanych „zakupionych w celu odsprzedaży” nie miało na celu wyłączenia zakupów terenów niezabudowanych, a następnie ich odsprzedaży jako terenów budowlanych, ani nie miało takiego skutku.

27 W tych okolicznościach Conseil d'État (rada stanu) postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 392 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że zastrzega on stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostaw nieruchomości, których nabycie podlega VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedaż, nie ma prawa do odliczenia tego podatku, czy też, że pozwala on na zastosowanie tego systemu do transakcji dostawy budynków, których nabycie nie było objęte tym podatkiem, albo dlatego, że nabycie to nie jest objęte zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, że pomimo iż jest ono objęte zakresem jego stosowania, to jednak jest ono z niego zwolnione?

2) Czy art. 392 [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostaw terenów budowlanych w następujących dwóch przypadkach:

- gdy nieruchomości te, nabyte jako niezabudowane, stały się w okresie od chwili ich nabycia do czasu odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi;
- gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów uległ zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, energii elektrycznej, gazu, kanalizacji, telekomunikacji)?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

28 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ogranicza on stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostaw budynków, których nabycie podlega VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedaż, nie ma prawa do odliczenia tego podatku, czy też, że pozwala on na zastosowanie tego systemu również do transakcji dostawy budynków, których nabycie nie było objęte wspomnianym podatkiem, z tego powodu, iż nabycie to nie było objęte zakresem stosowania tego podatku, albo z tego powodu, że pomimo iż było ono objęte zakresem jego stosowania, to jednak jest ono z niego zwolnione.

29 Na wstępie należy zauważyć, że wersje językowe art. 392 dyrektywy VAT różniły się między sobą. Otóż francuska wersja tego przepisu odnosi się wyłączenie do braku „prawa do odliczenia” bez uściślenia, czy brak tego prawa wynika wyłączenie z faktu, iż pierwotna transakcja nie podlegała VAT, czy też że transakcja ta podlegała VAT, nie dając jednak następnie prawa do odliczenia. Z kolei angielska wersja językowa wspomnianego przepisu odnosi się jednak konkretnie do „VAT z tytułu nabycia”, uściślając, że podatek ten „nie podlega odliczeniu” („the VAT on the purchase was not deductible”), nie pozostawiając tym samym wątpliwości, że transakcja nabycia takich terenów powinna co do zasady podlegać VAT.

30 W tym względzie należy również przypomnieć, że w przypadku rozbieżności pomiędzy różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii Europejskiej dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi on częścią [wyrok z dnia

8 października 2020 r., United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo].

31 Należy również zauważyć, że system opodatkowania przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT stanowi odstępstwo od systemu ogólnego dyrektywy VAT i w związku z tym powinien być interpretowany w sposób ściśle. Nie oznacza to jednak, że terminy użyte do zdefiniowania owego systemu odstępstw powinny być interpretowane w sposób pozbawiający go jego skuteczności. Interpretacja tych pojęć powinna bowiem być zgodna z celami, do jakich dotyczy wspomniany system, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 22, 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W tym względzie należy przypomnieć odnośnie do ogólnej systematyki dyrektywy VAT, że zgodnie z podstawowymi zasadami wdrażanymi do systemu VAT podatek ten ma zastosowanie do każdej transakcji wytworzenia lub sprzedaży, po odliczeniu VAT, który obciąża bezpośrednio koszt poszczególnych elementów składających się na cenę (wyrok z dnia 30 maja 2013 r., X, C-651/11, EU:C:2013:346, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Należy również podkreślić, że dyrektywa VAT wprowadza wyraźne rozróżnienie między, z jednej strony, dostawą terenów budowlanych, które podlegają VAT, oraz z drugiej strony, dostawą terenów niezabudowanych, które są zwolnione z tego podatku.

34 Zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT „teren budowlany” oznacza do celów ust. 1 lit. b) tego artykułu każdą grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie. Państwa te, definiując tereny, które należy uznać za tereny budowlane, są zobowiązane do realizacji celu zamierzonego przez art. 135 ust. 1 lit. k) tej dyrektywy, który zmierza do zwolnienia z VAT jedynie dostawy niezabudowanych terenów, które nie są przeznaczone pod zabudowę (zob. podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W związku z tym należy uznać, że w świetle art. 135 ust. 1 lit. k) w związku z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT każda dostawa terenów budowlanych dokonywana odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze powinna co do zasady podlegać opodatkowaniu VAT albo według systemu prawa powszechnego z art. 73 dyrektywy VAT, przewidującego, że VAT jest obliczany na podstawie wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, to znaczy na podstawie ceny, albo w drodze wyjątku przewidującego dla państw członkowskich możliwość, zgodnie z systemem opodatkowania marży na podstawie art. 392 tej dyrektywy, zgodnie z którym podstawą opodatkowania stanowi różnica pomiędzy ceną sprzedaży a ceną zakupu.

36 Jeżeli chodzi o zamierzony przez dyrektywę VAT cel, to należy przypomnieć, że jej zadaniem jest przede wszystkim zagwarantowanie zasady neutralności podatkowej, która sprzeciwia się, po pierwsze, temu, by dostawy podobnych towarów, które są względem siebie konkurencyjne, były traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT, i po drugie, temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 31).

37 System opodatkowania marży ma na celu zagwarantowanie tej zasady w zakresie, w jakim system ten ma na celu zrekompensowanie niepodlegającej odliczeniu pozostałej części VAT.

38 W tym względzie z uzasadnienia wniosku dotyczącego projektu szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru

podatku [COM(73) 950 wersja ostateczna] wynika, że obniżona podstawa opodatkowania może zostać zastosowana, w sytuacji gdy towar, na który została już nałożona VAT w sposób ostateczny (na przykład budynek mieszkalny, towar „skonsumowany” ze względu na jego pierwsze zasiedlenie), jest następnie ponownie wprowadzony do „obiegu handlowego” i ponownie podlega VAT. Wspomniane uzasadnienie wniosku stanowi również, że „w celu uwzględnienia tej nowej sprzedaży nieruchomości, która prowadziaby do bardzo dużego obciążenia podatkowego dla obrotu nieruchomościami, konieczne byłoby zatem odejście od opodatkowania na zasadach ogólnych i umożliwienie [...] państwu członkowskiemu określenie podstawy [VAT] poprzez odliczenie »podstawy od podstawy«”.

39 W rzeczywistości bowiem opodatkowanie całej ceny sprzedaży na koniec pierwszej konsumpcji skutkowałoby w braku możliwości odliczenia do wyczerpania do podstawy nie tylko ostatecznej ceny już opodatkowanej VAT, ale także kwoty tego VAT. Prowadziłoby to do tego, że ostateczny ciężar VAT dla całego obrotu gospodarczego zależałby w szczególności od liczby kolejnych ostatecznych konsumpcji i od wówczas panujących cen. Natomiast opodatkowanie VAT od marży pozwala na zagodzenie owej pozostałej części VAT i na przywrócenie neutralności podatkowej.

40 Tym samym zastosowanie tego systemu opodatkowania do transakcji dokonanych w wyniku pierwszej konsumpcji końcowej pozwala zagwarantować, że ciężar spoczywający na drugiej ostatecznej konsumpcji będzie ustalany na takich samych warunkach jak te, na których opiera się pierwsza konsumpcja. Chodzi o element zapewniający prawidłowe funkcjonowanie VAT, ponieważ ma on zastosowanie do towarów, które mogą być przedmiotem kilku ostatecznych konsumpcji przerywających łańcuch odliczenia.

41 Należy wspomnieć, że Trybunał wypowiedział się już w przedmiocie systemu analogicznego do systemu spornego w postępowaniu głównym, a mianowicie odnośnie do systemu opodatkowania marży w dziedzinie towarów używanych. Trybunał orzekł, że opodatkowanie na podstawie całej ceny dostawy towarów używanych dokonywanej przez podatnika dokonującego odsprzedaży, gdy cena, za jaką ten ostatni nabył ów towar, zawiera kwotę VAT zapłaconą na wcześniejszym etapie obrotu przez osobę należącą do jednej z kategorii określonych w art. 314 lit. a)–d) dyrektywy, której to kwoty ani ta osoba, ani podatnik dokonujący odsprzedaży nie mogli odliczyć, prowadzi do takiego podwójnego opodatkowania (wyrok z dnia 3 marca 2011 r., *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 48).

42 W tym kontekście należy podkreślić, że niekoniecznie każde nabycie dzieł budowlanych przez podatnika w celu ich odsprzedaży podlega VAT.

43 Otóż interpretowanie art. 392 dyrektywy VAT jedynie w ten sposób, że zastrzega on stosowanie systemu opodatkowania marży wyłącznie do dostaw terenów budowlanych, których nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedaż, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, i wyklucza zatem stosowanie tego systemu, gdy nabycie to nie podlegało VAT w przypadku ponownego wprowadzenia tych terenów do procesu gospodarczego w celu ich drugiej konsumpcji, prowadzi do tego, że dostawy podobnych towarów, które są względem siebie konkurencyjne, i podmioty gospodarcze, które dokonują tych dostaw, byłyby traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT.

44 Z kolei poza sytuacją, o której mowa w poprzednim punkcie, wykładnia kontekstowa i celowościowa przedstawiona w pkt 36–42 niniejszego wyroku nie pozwala uzasadnić zastosowania przepisu derogacyjnego przewidzianego w art. 392 dyrektywy VAT do transakcji dostaw gruntów, których nabycie nie podlegało temu podatkowi. Jest tak w przypadku nabycia terenu budowlanego, gdy jego pierwotnym sprzedawcą jest osoba fizyczna, która ogranicza się do zarządzania majątkiem prywatnym, przy czym sprzedaż ta nie wpisuje się w ramy jakiegokolwiek

działalności gospodarczej lub nabycia terenu niezabudowanego, które zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT jest całkowicie zwolnione z VAT.

45 W tym ostatnim przypadku, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 77 opinii, nie powstaje żadne ryzyko podwójnego opodatkowania przy odsprzedaży takiego terenu, nawet gdyby w międzyczasie stało się możliwe opodatkowanie tego terenu jako terenu budowlanego. Podobnie ze względu na ich zwolnienie z VAT tereny niezabudowane nie mogą być przedmiotem „ostatecznej lub ostatecznych konsumpcji” w rozumieniu dyrektywy VAT, co oznacza, że nie pojawia się kwestia ich „ponownego wprowadzenia” do obrotu handlowego. W tych dwóch przypadkach nie powstaje zatem sytuacja, w której VAT „pozostaje zawarty” w takich towarach z powodu niemożliwości ewentualnego wcześniejszego opodatkowania.

46 Z uwagi na powyższe odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi następująco: art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlegało VAT, podczas gdy cena, za którą podatnik dokonuje odsprzedaży nabył te towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłaconą na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę. Jednakże poza tą sytuacją przepis ten nie ma zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie nie podlegało VAT, niezależnie od tego, czy znajdują się one poza jego zakresem stosowania, czy też były z niego zwolnione.

W przedmiocie pytania drugiego

47 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostaw terenów budowlanych, gdy tereny te, nabyte jako niezabudowane, stały się terenami budowlanymi w okresie od chwili ich nabycia do czasu ich odsprzedaży przez podatnika, oraz gdy w okresie pomiędzy chwilą ich nabycia a chwilą ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów ulegał zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie do różnych sieci obsługujących te tereny, takich jak na przykład w szczególności sieć gazowa lub sieć energii elektrycznej.

48 W pierwszej kolejności w odniesieniu do kwestii dotyczącej nabytych terenów niezabudowanych należy zauważyć, jak to wynika z pkt 31 niniejszego wyroku, że jeżeli chodzi o odstąpienie od zasady ogólnej dyrektywy VAT, zgodnie z którą VAT należy co do zasady pobrać od ceny ustalonej między stronami, należy dokonać ścisłej wykładni art. 392 owej dyrektywy, nie pozbawiając jednak tego przepisu jego istoty.

49 Ponadto trzeba podkreślić, że zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT „teren budowlany” oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

50 Jednakże, jak wynika z orzecznictwa przypomnianego w pkt 34 niniejszego wyroku, dyrektywa VAT ogranicza zakres uznania tych państw w odniesieniu do zakresu pojęcia „terenów budowlanych”. W tych ramach państwa członkowskie powinny przestrzegać celu realizowanego przez art. 135 ust. 1 lit. k) tej dyrektywy, który zmierza do zwolnienia z VAT jedynie dostawy niezabudowanych terenów, które nie są przeznaczone pod zabudowę.

51 Przysługujący państwom członkowskim zakres uznania przy definiowaniu pojęcia „terenu budowlanego” jest również ograniczony przez zakres pojęcia „budynku” zdefiniowanego przez prawodawcę Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT w sposób bardzo szeroki, jako

obejmujący „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”.

52 Z ogółu tych przepisów wynika, że ze względu na fakt, iż pojęcie „terenu budowlanego” obejmuje zarówno grunt uzbrojony, jak i nieuzbrojony, decydującym kryterium dla celów rozróżnienia między terenem budowlanym a terenem niezabudowanym jest to, czy w chwili transakcji dany teren był przeznaczony pod zabudowę.

53 Tymczasem z art. 392 dyrektywy VAT wynika, że stanowiący odstępstwo system opodatkowania mający zastosowanie wyłącznie do terenów budowlanych, określonych przez państwa członkowskie jako tereny przeznaczone pod zabudowę, które są nabywane w celu ich odsprzedaży. Z kolei odsprzedaż nabytych terenów niezabudowanych, z uwagi na to, że nie są one przeznaczone pod zabudowę i są co do zasady zwolnione z VAT, należy wykluczyć z zakresu stosowania tego artykułu.

54 Trzeba jeszcze uściślić, że w celu zagwarantowania przestrzegania zasady neutralności podatkowej konieczne jest, aby wszystkie niezabudowane tereny przeznaczone pod zabudowę były objęte krajową definicją pojęcia „terenów budowlanych” (zob. podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 31).

55 W niniejszej sprawie do sądu odsyłającego należy ustalenie z uwzględnieniem definicji prawa krajowego i wszystkich okoliczności, w jakich przebiegały sporne w postępowaniu główne transakcje, czy tereny nabyte przez *lcade Promotion* należą do zakresu pojęcia „terenu budowlanego”, czy też, przeciwnie, chodzi o tereny niezabudowane, które jako zwolnione z VAT nie są objęte zakresem stosowania art. 392 dyrektywy VAT.

56 W drugiej kolejności, odnosząc się do kwestii, czy artykuł ten wyklucza zastosowanie systemu opodatkowania mającego zastosowanie do terenów niezabudowanych, jeżeli charakter tych terenów był w okresie pomiędzy ich nabyciem a ich odsprzedażą przez podatnika przedmiotem zmian, takich jak ich podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podzielenie ich do różnych sieci, należy zauważyć, że oczywiście prawdą jest to, że rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 kwalifikuje jako „nieruchomości” także „budynek” lub także „konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść”, jak w przypadku „budowy stałych struktur na terenie, jak również prac budowlanych i rozbiórkowych dotyczących stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych”.

57 Jednakże okoliczności, że takie inwestycje stanowiły „nieruchomości” w rozumieniu rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, nie ma wpływu na uznanie uzbrojonego w ten sposób terenu za „teren budowlany”. Artykuł 12 ust. 3 dyrektywy VAT przewiduje bowiem wyraźnie, że nawet grunty uzbrojone są objęte zakresem pojęcia „terenu budowlanego”, o ile zostały one zdefiniowane jako takie przez państwa członkowskie. Innymi słowy, uzbrojenie gruntów, takie jak przyłączenie do sieci energii elektrycznej, gazowej, wodnej itp., nie może skutkować zmianą ich kwalifikacji prawnej na „budynek”, rozumiany jako konstrukcja trwale związana z gruntem w szczególności za pomocą fundamentów.

58 Ponadto, o ile art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT definiuje budynek w sposób bardzo szeroki jako „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”, o tyle przepis ten odsyła do art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, który odnosi się do „dostawy budynku lub części budynku [...] przed ich pierwszym zasiedleniem”. W ten sposób nie można dojść do wniosku, że zwykłe prace związane z przyłączeniem do sieci mogą być objęte pojęciem „budynek”.

59 O ile co do zasady z pkt 32 i 33 wyroku z dnia 16 listopada 2017 r., *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869) wynika, że budynek, który był poddany zmianom lub

pracom modernizacyjnym, powinien podlegać systemowi prawa powszechnego VAT z uwagi na to, że czynności te wygenerowały wartość dodaną, tak jak jego pierwotne wytworzenie, o tyle orzecznictwo to nie może jednak być stosowane przez analogię do sprawy w postępowaniu głównym. W rzeczywistości bowiem w sprawie, w której zapadł ten wyrok, kwestia, czy rozpatrywane prace modernizacyjne wygenerowały wartość dodaną, była decydująca dla opodatkowania VAT dostawy omawianego budynku. Natomiast w sprawie w postępowaniu głównym przedmiotem sporu nie jest opodatkowanie VAT dostawy terenów, lecz możliwość zastosowania przepisu derogującego przewidującego łagodniejszy system opodatkowania.

60 Tymczasem, o ile art. 392 dyrektywy VAT odnosi się do „dostawy terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży”, o tyle nie można dojść do wniosku, że pojęcia te zakazują przekształceń terenów przez podatnika dokonujących odsprzedaży, pod warunkiem, że mogą one zostać zakwalifikowane jako tereny budowlane podczas ich odsprzedaży. Taki wniosek nie wynika bowiem ani z intencji prawodawcy Unii dotyczących tego przepisu, ani z jego wykładni kontekstowej.

61 W związku z tym, jeżeli teren nieuzbrojony jest uważany za teren budowlany zgodnie z definicją przyjętą przez prawo krajowe odnośnego państwa członkowskiego, to zmiany dokonane w celu uzbrojenia tego terenu, który pozostaje zatem nadal przeznaczony pod zabudowę, nie mają wpływu na jego kwalifikację jako „teren budowlany”, o ile owych prac zbrojeniowych nie można uznać za „budynki”.

62 Z uwagi na powyższe odpowiedź na pytanie drugie brzmi następująco: art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostaw terenów budowlanych, jeżeli tereny nabyte jako niezabudowane stały się w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi, ale nie wyklucza on stosowania tego systemu do transakcji dostaw terenów budowlanych, jeżeli w okresie pomiędzy chwilą ich nabycia a chwilą ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów ulega zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podjęcie wspomnianych terenów do różnych sieci, takich jak na przykład, sieci gazowej lub sieci energii elektrycznej.

W przedmiocie kosztów

63 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 392 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 pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało podatkowi od wartości dodanej (VAT), przy czym podatnik, który je odsprzedaż, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlegało VAT, podczas gdy cena, za którą podatnik dokonujący odsprzedaży nabył te towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłaconą na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę. Jednakże poza tą sytuacją przepis ten nie ma zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie nie podlegało VAT, niezależnie od tego, czy znajdowało się ono poza jego zakresem stosowania, czy też było z niego zwolnione.**

2) Artykuł 392 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że wyklucza on stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostaw terenów budowlanych, jeżeli tereny nabyte jako niezabudowane stały się w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi, ale nie wyklucza on stosowania tego systemu do transakcji dostaw terenów budowlanych, jeżeli w okresie pomiędzy chwilą ich nabycia a chwilą ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów ulega zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podział i wykorzystanie wspomnianych terenów do różnych sieci, takich jak na przykład, sieci gazowej lub sieci energii elektrycznej.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.