

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 11 wrzeńnia 2012 r.(1)

Sprawa C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

Gemeente Vlaardingen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

VAT – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Wykorzystywanie przez podatnika na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej towarów wytworzonych „w trakcie takiej działalności”

1. „Nie ma czegoś takiego jak dobry podatek”. Ten trafny cytat powszechnie przypisuje się sir Winstonowi Churchillowi. W niniejszej sprawie pojawia się pytanie, czy w kontekście tego, co określone jest jako „czynność uznana za dostawę”, opodatkowanie przez niderlandzkie organy takiego terenu było – z perspektywy podatnika – jeżeli nie „dobrym podatkiem”, to przynajmniej „podatkiem zgodnym z prawem” na podstawie szóstej dyrektywy w sprawie VAT(2).

2. Wydaje się, że w Niderlandach istnieje duży stopień niepewności w zakresie interpretacji i stosowania niderlandzkich przepisów implementujących (czyli) przepisów dotyczących dostaw, które mogły być potraktowane jako dostawy wykonane za wynagrodzeniem. Istotnie, w wyniku niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) może okazać się, że podmioty gospodarcze zapłaciły w przeszłości za duży podatek VAT, ponieważ wartość ich własnego gruntu została uwzględniona w podstawie opodatkowania czynności uznanej za dostawę(3). Z tego względu Hoge Raad zdecydował zwrócić się o wskazówki dotyczące interpretacji odnośnego przepisu szóstej dyrektywy: art. 5 ust. 7 lit. a). Wniosek prejudycjalny pojawił się w postępowaniu pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (Sekretarzem Stanu do spraw Finansów) oraz Gemeente Vlaardingen (gminą Vlaardingen, zwaną dalej „gminą”).

3. W szczególności pojawia się pytanie, czy szósta dyrektywa pozwala organom podatkowym na traktowanie niektórych transakcji jako odpłatne dostawy (czynność uznana za dostawę) poprzez zrównanie z „dostawą towaru” skonstruowania przez osobę trzecią nieruchomości skądącej się z obiektu (budowlanego) wzniesionego na działce gruntu należącej do podatnika (gminy) i na uwzględnianie przy obliczaniu podatku VAT wartości gruntu, nawet jeżeli

nieruchomo?? ta by?a wcze?niej wykorzystywana przez podatnika do celów zwolnionych transakcji wykorzystywanych do celów prowadzonej dzia?alno?ci (wynajmowanie boisk stowarzyszeniom sportowym), a podatnik nie skorzysta? z ?adnego odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej dzia?ki gruntu(4).

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii Europejskiej

4. Artyku? 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi?:

„Pa?stwa cz?onkowskie mog? traktowa? jako dostawy odp?atne:

a) przeznaczenie przez podatnika na cele dzia?alno?ci jego przedsi?biorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej dzia?alno?ci, w przypadku gdy [VAT] od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlega?by w ca?o?ci odliczeniu”;

5. Artyku? 11 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy w odniesieniu do podstawy opodatkowania stanowi?:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstaw? opodatkowania jest:

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7, cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji okre?lony w momencie dostawy”.

6. Ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. szósta dyrektywa zosta?a zast?piona dyrektyw? Rady 2006/112/WE(5). Artyku? 18 dyrektywy 2006/112 stanowi co do zasady odpowiednik art. 5 ust. 7 szóstej dyrektywy.

B – Prawo krajowe

7. Artyku? 3 ust. 1 lit. h) Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku od warto?ci dodanej z 1968 r.) (zwanej dalej „Wet OB”) pocz?tkowo w chwili wej?cia w ?ycie Wet OB w dniu 1 stycznia 1969 r. brzmia? w nast?puj?cy sposób:

„1. Za dostaw? rzeczy uznaje si?:

h) wykorzystanie do celów dzia?alno?ci gospodarczej towarów wytworzonych przez podatnika prowadz?cego tak? dzia?alno??, je?li w przypadku nabycia takich towarów od przedsi?biorcy zosta?by naliczony podatek, który nie podlega?by w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu; za towary wytworzone przez podatnika uznaje si? te? towary wytworzone na zamówienie z materia?ów dostarczonych przez podatnika”.

8. Artyku? 3 ust. 1 lit. h) Wet OB by? od tamtego czasu uzupe?niany i w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych mia? nast?puj?ce brzmienie(6):

„1. Za dostaw? towarów uznaje si?:

h) wykorzystanie do celów dzia?alno?ci gospodarczej towarów wytworzonych przez podatnika prowadz?cego tak? dzia?alno??, je?li w przypadku nabycia takich towarów od przedsi?biorcy zosta?by naliczony podatek, który nie podlega?by w ca?o?ci lub w cz???ci odliczeniu; za towary wytworzone przez podatnika uznaje si? te? towary wytworzone na zamówienie z materia?ów,

dostarczonych przez podatnika, w??czywszy w to grunty". Z zakresu zastosowania niniejszego przepisu wy??czone s? grunty niezabudowane, inne ni? grunty przeznaczone pod zabudow?, o których mowa w art. 11 ust. 4".

9. W Niderlandach podatek ten nazywa si? „podatkiem integracyjnym”.

10. Na podstawie art. 8 ust. 3 Wet OB:

„W przypadku dostaw, o których mowa w art. 3 ust. 1 lit. g) i h) oraz w art. 3^a ust. 1, za wynagrodzenie uznaje si? kwot?, któr? (nie wliczaj?c podatku VAT) nale?a?oby zap?aci? za te rzeczy, gdyby w momencie dostawy mia?y one zosta? nabyte lub wyprodukowane w stanie, w jakim znajdowa?y si? w tym momencie”.

II – Stan faktyczny i pytanie prejudycjalne

11. Gmina jest podmiotem prowadz?cym dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu Wet OB i jest w?a?cicielem kilku kompleksów sportowych, w tym pewnej liczby boisk. Przez wiele lat wydzier?awia?a te pokryte muraw? naturaln? boiska stowarzyszeniom sportowym, co by?o zwolnione z VAT.

12. W 2003 r. gmina zleci?a wykonawcom zast?pienie boisk z muraw? naturaln? boiskami do gry w korfbal oraz boiskami do gry w pi?k? no?n? pokrytymi sztuczni? traw?, a tak?e boiskami do gry w pi?k? r?czn? pokrytymi nawierzchni? asfaltow? (zwanymi dalej „boiskami”).

13. Po uko?czeniu prac w roku 2004 r. boiska zosta?y ponownie wydzier?awione przez gmin? w ramach zwolnienia z VAT i w rzeczywisto?ci powróci?y one do tych samych stowarzysze? sportowych co wcze?niej.

14. Kwota, któr? gmina zosta?a obci??ona przez wykonawców za wykonane przez nich prace, wynios?a ??cznie 1 547 440 EUR, z czego kwota 293 993 EUR stanowi?a podatek VAT. Gmina nie odliczy?a niezw?ocznie tej kwoty w deklaracji podatku obrotowego do zwrotu.

15. Inspektor uzna?, ?e wydzier?awianie przez gmin? boisk – stanowi?ce ?wiadczenie us?ugi zwolnionej z podatku na podstawie art. 11 ust. 1 lit. b) Wet OB. – stanowi wykorzystanie do celów zwi?zanych z prowadzeniem dzia?alno?ci gospodarczej towarów wykonanych na zamówienie z dostarczonych materia?ów w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB, w szczególno?ci gruntu (czy te? ich podziemnej cz??ci). Zdaniem inspektora oznacza to, ?e uzna? nale?y, i? gmina dokona?a dostawy boisk, od której to transakcji nale?ny jest podatek VAT, z zastrze?eniem odliczenia podatku naliczonego gminie przez wykonawców. Inspektor nast?pnie wyda? w stosunku do gminy decyzj? okre?laj?c? wysoko?? dodatkowego zobowi?zania podatkowego za okres od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. Gmina wnios?a za?alenie na ww. decyzj?, która zosta?a jednak utrzymana decyzj? inspektora.

16. Skarga wniesiona przez gmin? na t? decyzj? zosta?a oddalona jako bezpodstawna przez Rechtbank te's-Gravenhage (s?d pierwszej instancji w Hadze). Gmina z?o?y?a nast?pnie odwo?anie do Gerechtshof te's-Gravenhage (s?du apelacyjnego w Hadze) od orzeczenia Rechtbank.

17. Przed Gerechtshof inspektor zaj?? stanowisko, zgodnie którym sporna decyzja ustali?a zbyt wysok? kwot? dodatkowego zobowi?zania podatkowego. Z tego wzgl?du w ramach post?powania odwo?awczego uznano, ?e mo?liwe jest przyj?cie za punkt wyj?cia decyzji okre?laj?cej wysoko?? dodatkowego zobowi?zania z tytu?u VAT na kwot? 116 099 EUR, która obliczona zosta?a w nast?puj?cy sposób:

Koszt budowy boisk

Warto?? dzia?ki gruntu

Podstawa opodatkowania

EUR 1 547 440

EUR 610 940 +

EUR 2 158 380

19% VAT od kwoty 2 158 380 EUR

Odliczenie zwi?zane z budow?

Nale?ny VAT

EUR 410 092

EUR 293 993 –

EUR 116 099

18. W dniu 26 czerwca 2006 r. Gerechtshof uchyli? wyrok wydany przez Rechtbank, uznaj? za zasadn? skarg? skierowan? przeciwko decyzji wydanej przez inspektora i uchyli? t? decyzj?, jak równie? decyzj? okre?laj?c? wysoko?? dodatkowego zobowi?zania podatkowego. Gerechtshof uznaj? w szczególno?ci, ?e art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB jest sprzeczny z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy ze wzgl?du na to, i? przepis ten dla celów podatku VAT uznaje za dostaw? równie? korzystanie z towarów, których wytworzenie przedsi?biorca powierzy? osobom trzecim z dostarczonych przez niego materia?ów, w??czywszy w to grunty. Staatssecretaris van Financiën wniós? skarg? kasacyjn? od tego orzeczenia do Hoge Raad der Nederlanden.

19. W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wyk?adni art. 5 ust. 7 lit. a) w zwi?zku z art. 5 ust. 5 oraz art. 11 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e pa?stwo cz?onkowskie w przypadku u?ycia przez podatnika nieruchomo?ci do transakcji zwolnionych z podatku VAT mo?e naliczy? podatek VAT, gdy:

– nieruchomo?? ta sk?ada si? z obiektu (budowlanego) wzniesionego na dzia?ce gruntu nale??cej do podatnika na jego zlecenie i za wynagrodzeniem przez osob? trzeci? i

– owa dzia?ka gruntu by?a poprzednio u?ywana przez podatnika do (tych samych) zwolnionych z podatku celów, zwi?zanych z dzia?alno?ci? jego przedsi?biorstwa, a podatnik nie

korzysta? wcze?niej z odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej dzia?ki gruntu,

co skutkuje tym, ?e ta dzia?ka gruntu (jej warto??) zostaje uwzgl?dniona przy obliczaniu nale?nego podatku VAT?”.

III – Ocena

A – G?ówne argumenty stron

20. Gmina uwa?a, ?e na przedstawione pytanie nale?y udzieli? przecz?cej odpowiedzi. Twierdzi ona, ?e w sytuacji gdy podatnik – taki jak wykonawca w niniejszej sprawie – wytwarza towar z materia?ów dostarczonych przez klienta (gmin?), wytworzenie takiego towaru powinno by? uznane za maj?ce miejsce „w trakcie dzia?alno?ci gospodarczej [podatnika]”, a nie w trakcie dzia?alno?ci gospodarczej klienta. W zakresie, w jakim wytworzenie towaru podlega podatkowi VAT na podstawie art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy – transponowanego przez art. 3 ust. 1 lit. c) Wet OB – ten sam towar nie mo?e równocze?nie by? traktowany(7) jako wytworzony w trakcie dzia?alno?ci gospodarczej klienta.

21. Gmina podnosi tak?e, ?e art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy zmierza do zapewnienia równego traktowania podatkowego podatników nabywaj?cych towary od innych podatników („towary nabyte”) i podatników wytwarzaj?cych towary w trakcie ich dzia?alno?ci gospodarczej („towary wytworzone”). W celu zapewnienia równego traktowania wystarczy, aby pobrany podatek VAT zosta? zwrócony. Nie ma konieczno?ci jednak, aby ci??ar podatkowy by? roz?o?ony w równym stopniu pomi?dzy towary nabyte i towary wytworzone. Na poparcie swojego stanowiska gmina opiera si? tak?e na dokumentach legislacyjnych prowadz?cych do przyj?cia drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG(8), jak równie? szóstej dyrektywy.

22. W ka?dym razie opodatkowanie podatkiem VAT w sposób, w jaki zosta?o to dokonane w sprawie rozpatrywanej przez s?d krajowy – gdzie zosta? on na?o?ony w odniesieniu do warto?ci nieruchomo?ci boisk nale??cych do podatnika w sytuacji, gdy boiska te s? wykorzystywane przez podatnika do transakcji zwolnionych z podatku VAT – znacz?co podwy?szy?oby obci??enie podatkowe tego podatnika i stanowi?oby naruszenie zasady neutralno?ci podatkowej, w?a?ciwej dla systemu podatku VAT.

23. Rz?d niderlandzki podnosi, ?e poprzez pos?u?enie si? terminami takimi jak „wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych” w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, prawodawca unijny zdecydowa? si? zastosowa? bardzo szerokie sformu?owanie. Ponadto wyra?enie „w wyniku takiej dzia?alno?ci” wskazuje na to, ?e mo?liwe jest zrównanie (i) „dostawy towaru” i (ii) „wytworzenia towaru” przez osob? trzeci? przy u?yciu przekazanych jej materia?ów, o ile oczywiste jest, ?e towar ten zosta? zamówiony przez podatnika w trakcie prowadzenia przez niego dzia?alno?ci gospodarczej.

24. Rz?d niderlandzki twierdzi, ?e art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy zast?pi? art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy, który stanowi?, ?e „nast?puj?ce transakcje uwa?a si? za odp?atn? dostaw?: [...] u?ycie przez podatnika na cele jego przedsi?biorstwa towarów wytworzonych lub wydobytych przez niego lub inn? osob? dzia?aj?c? na jego rzecz”. Wyra?enia „wytworzonych lub wydobytych przez niego lub inn? osob? dzia?aj?c? na jego rzecz” zosta?y w szóstej dyrektywie zast?pione szerszymi sformu?owaniami. Z tego wzgl?du nie powinno by? w?tpliwo?ci, ?e szósta dyrektywa pozwala na traktowanie pewnych transakcji jako odp?atnych dostaw, co mia?o miejsce w niniejszej sprawie.

25. Ponadto pomimo tego ?e – w przeciwie?stwie do art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy – art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie zawiera sformu?owania „przez niego lub inn? osob?

działając na jego rzecz”, oczywiście jest, że art. 5 ust. 7 lit. a) obejmuje wszystkie sytuacje, w których podatnik nabywa towary, to jest obejmuje także sytuację, w której prace przeprowadzone na rzecz podatnika miały miejsce na boiskach budowanych właśnie tego podatnika. Jednakże przepis ten nie obejmuje sytuacji, w której podatnik posiada towar wytworzony przez osobę trzecią przy użyciu materiału budowanego już we władaniu tej osoby trzeciej.

26. W dalszej kolejności rząd niderlandzki podnosi, że w sprawie takiej jak niniejsza traktowanie przedmiotowej transakcji jako odpłatnej dostawy jest zgodne z zasadą neutralności podatku VAT: w sytuacji gdy osoba trzecia wytwarza towary na rzecz podatnika przy użyciu materiałów należących do podatnika, tego rodzaju „zrównanie” zapewnia, że wartość towarów(9) zostanie uwzględniona przy obliczaniu podatku VAT. W świetle zasady neutralności podatkowej jest to niezbędne do zagwarantowania, aby obciążenie podatkowe było takie samo w przypadku, gdy podatnik wytwarza towary przy użyciu swoich materiałów jak i w przypadku, gdy osoba trzecia wytwarza towary przy użyciu jego materiałów, a następnie sprzedaje te towary podatnikowi.

27. Na koniec rząd niderlandzki podnosi, że traktowanie przedmiotowej transakcji jako odpłatnej dostawy jest prawidłowe nawet w sytuacji, gdy grunt podatnika przekazany osobie trzeciej w celu przeprowadzenia prac na rzecz podatnika był wcześniej wykorzystywany na cele działającego podatnika zwolnionej z podatku VAT.

28. Z tego względu rząd niderlandzki twierdzi, że na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwu członkowskiemu na zakwalifikowanie jako czynności zrównanej z dostawą towarów wykonania i dostarczenia przez osobę trzecią na rzecz i na gruncie podatnika nieruchomości składającej się z obiektu (budowlanego) i w konsekwencji na uwzględnienie jej w celu opodatkowania podatkiem VAT. W tym zakresie bez znaczenia jest to, że podatnik wcześniej wykorzystywał ów teren do transakcji zwolnionych z podatku VAT oraz że wcześniej nie skorzystał z uprawnienia do odliczenia VAT w odniesieniu do tego gruntu.

29. Komisja zasadniczo utrzymuje, że Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne w ten sposób, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie pozwala państwu członkowskiemu na traktowanie jako odpłatnej dostawy przeznaczenia przez podatnika na cele transakcji zwolnionych z podatku VAT towaru wytworzonego w trakcie działania gospodarczej podatnika przez osobę trzecią przy użyciu dostarczonych jej materiałów, jeżeli materiały te były już wcześniej wykorzystane na niepodlegającą opodatkowaniu potrzeby podatnika.

B – Ocena

30. Przez swoje pytanie Hoge Raad zmierza do ustalenia, czy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z jej art. 5 ust. 5 i art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. b) powinien być interpretowany w ten sposób, że w przypadku użycia przez podatnika (gminę) nieruchomości (boiska sportowe) do transakcji zwolnionych z podatku VAT – to jest wynajmowania tych boisk stowarzyszeniom sportowym – niderlandzkie organy podatkowe mogą nałożyć podatek VAT, jeżeli takie boiska sportowe składają się z obiektu wykonanego na działce gruntu gminy, na jej zamówienie przez osobę trzecią za wynagrodzeniem, pomimo że działka gruntu była wcześniej używana przez gminę do tych samych czynności zwolnionych od podatku, a gmina nie skorzystała wcześniej z odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej działki gruntu, skutkiem czego wartość działki gruntu zostaje uwzględniona przy obliczaniu zobowiązania z tytułu podatku VAT(10).

31. W pierwszej kolejności, przed przystąpieniem do moich rozważań chciałbym przypomnieć, że zgodnie z konstrukcją systemu ustanowionego przez szóstą dyrektywę podatek naliczony obciążający towary i usługi wykorzystywane przez podatnika w związku z czynnościami

opodatkowanymi podlega odliczeniu. Odliczenie podatku naliczonego przy nabyciu na potrzeby transakcji opodatkowanych zwi?zane jest z poborem podatku nale?nego od tych opodatkowanych transakcji(11). Gdy towary lub us?ugi nabyte przez podatnika s? wykorzystywane do czynno?ci zwolnionych z podatku lub niepodlegaj?cych opodatkowaniu podatkiem VAT, nie dochodzi ani do poboru podatku nale?nego, ani mo?liwo?ci odliczenia podatku naliczonego(12).

32. W takiej sytuacji oczywiste jest, ?e podatnik nie mo?e odzyska? podatku VAT uiszczanego przy zakupie wykorzystywanych przez niego towarów.

33. Z drugiej strony niektórzy podatnicy nie nabywaj? od innych podatników towarów, których nast?pnie u?ywaj? w toku swojej dzia?alno?ci (opcja 1); zamiast tego wol? oni wytworzy? takie towary samodzielnie (opcja 2); lub te? decyduj?, i? osoba trzecia b?dzie je wytwarza? w ich lokalu (opcja 3, maj?ca znaczenie w niniejszej sprawie).

34. Towary, które nabywane s? w ramach opcji 3, bywaj? czasami wykorzystywane do czynno?ci zwolnionych z podatku VAT. Taka w?a?nie sytuacja mia?a miejsce w niniejszym przypadku.

35. Bior?c pod uwag? w?a?ciwe prawo krajowe, z historii legislacyjnej art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB mo?na wywnioskowa?, ?e poprzez wprowadzenie tego przepisu w roku 1969 niderlandzki ustawodawca próbowa? przetransponowa? w Wet OB przepisy art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy.

36. Artyku? 5 ust. 3 lit. b) stanowi?, ?e „za odp?atn? dostaw? uznaje si?: [...] b) wykorzystanie przez podatnika na potrzeby jego przedsi?biorstwa towarów wytworzonych lub wydobytych przez niego lub inn? osob? dzia?aj?c? na jego rzecz”.

37. Artyku? 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy zosta? przyj?ty przez szóst? dyrektyw?. Jednak?e nale?y wskaza?, ?e sposoby sformu?owania obydwu przepisów nie w pe?ni sobie odpowiadaj?.

38. Artyku? 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy(13) stanowi, ?e „pa?stwa cz?onkowskie mog? traktowa? jako dostawy odp?atne: a) przeznaczenie przez podatnika na cele dzia?alno?ci jego przedsi?biorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej dzia?alno?ci, w przypadku gdy [VAT] od takich towarów w przypadku ich nabycia od innego podatnika nie podlega?by w ca?o?ci odliczeniu”. Innymi s?owy art. 5 ust. 7 lit. a) obejmuje jedynie transakcje przeprowadzane „na cele dzia?alno?ci przedsi?biorstwa podatnika”, a wyra?enie z art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy, ?e towary mog? by? wytwarzane lub wydobywane „przez inn? osob? na jego rzecz”, zosta?o usuni?te. Mo?na doda?, ?e art. 5 ust. 7 lit. a) ma zastosowanie tak?e do towarów „skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych” na cele dzia?alno?ci gospodarczej podatnika.

39. Pomimo nieznacznej ró?nicy brzmienia, nie jestem w stanie dostrzec, dlaczego i w jaki sposób art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy mia?by zmierza? do odmiennego celu lub skutku ni? art. 5 ust. 3 lit. b) drugiej dyrektywy. W szóstej dyrektywie nie ma niczego, co mog?oby na to wskazywa?.

40. Z dokumentów przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e w niniejszej sprawie inspektor podatkowy uzna? pierwsze u?ycie boisk – to jest ich wynaj?cie – przez gmin? za dostaw? towarów w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB, poniewa? dotyczy ono u?ycia na cele dzia?alno?ci gospodarczej boisk, które zosta?y wytworzone przez osoby trzecie na zamówienie gminy, która dostarczy?a swoje w?asne boiska pokryte muraw?. Do zakresu u?ytego w art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB poj?cia „towary wytworzone” nale?? równie? obiekty budowlane po??czone z

gruntem.

41. Ponadto dla celów zastosowania art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB nieruchomy obiekt wraz z gruntem, na którym został wybudowany, traktowany jest jak jeden towar (nieruchomość). Na tej podstawie inspektor podatkowy, ustalając podstawę opodatkowania dotyczącą boisk, uwzględnił w niej również wartość działki gruntu z tym skutkiem, że ostatecznie podatek VAT obciął również wartość należących do gminy wcześniej boisk z muraw naturalnych.

42. W związku z tym pojawia się pytanie, czy art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB stosowany w omawianej sytuacji jest zgodny z uprawnieniami przyznanymi państwu członkowskim na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.

43. W szczególności, na co wskazuje wyrażenie sąd krajowy, pojawiają się pytania co do znaczenia i dokładnego zakresu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w okolicznościach niniejszej sprawy.

44. Na pierwszy rzut oka wydawałoby się, że jak dotąd Trybunałowi zaledwie raz zadano pytanie o zasadę regulującą traktowanie na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy niektórych transakcji jako odpłatnych dostaw: w sprawie Gemeente Leusden i Holin Groep(14). W wyroku tym jednak Trybunał wyrażenie skupił się na przepisach zawartych w szóstej dyrektywie. W odniesieniu do interesującego nas aktualnie przepisu Trybunał ograniczył się do stwierdzenia, że art. 5 ust. 7 lit. a), podobnie jak art. 20 ust. 2 szóstej dyrektywy, odnosi „skutek ekonomiczny” w postaci zobowiązania podatnika do zapłaty kwot odpowiadających odliczeniom, do których nie jest uprawniony (pkt 90).

45. Jeżeli chodzi o cel art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczącego dostawy „towarów”, powiedziabym, że jest nim – podobnie jak celem podobnego przepisu dotyczącego dostaw „usług” na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, art. 6 ust. 3(15) – zapobieganie zakłóceniom konkurencji(16). Podatnik dokonujący czynności zwolnionych z podatku może nabyć towary stosowane w tych czynnościach od osób trzecich i zapłacić niepodlegający odliczeniu podatek VAT, albo też może wyprodukować te towary samodzielnie, w którym to przypadku na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy powinien zapłacić podatek VAT od wartości tych towarów, podobnie niepodlegający odliczeniu. Jak słusznie wskazują rzędnicy niderlandzcy i Komisja, podatnik wykonujący działalność zwolnioną z podatku VAT, który nie może z tego względu odliczyć podatku uiszczanego na wcześniejszym etapie od towarów nabytych na potrzeby tej działalności, uzyskiwałby w wyniku wytworzenia tych towarów w ramach prowadzonej przez siebie działalności przewagę gospodarczą względem przedsiębiorcy wykonującego tak samo działalność niepodlegającą opodatkowaniu, który jednak nie może – lub nie chce – samodzielnie produkować towarów niezbędnych do takich potrzeb. W związku z tym wprowadzono przepis, aby podatnik wytwarzający takie towary w trakcie działalności gospodarczej także podlegał podatkowi VAT.

46. Punkt 7 załącznika A do drugiej dyrektywy stanowi wyrażenie, że art. 5 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy [a zatem także art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy] zmierza do zapewnienia równości opodatkowania pomiędzy z jednej strony towarami nabytymi i przeznaczonymi na potrzeby działalności gospodarczej, w odniesieniu do których nie przysuguje uprawnienie niezwłocznego lub pełnego odliczenia, oraz z drugiej strony towarami wytworzonymi lub wydobytymi przez podatnika lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz, które także są wykorzystywane na te same potrzeby – która to sytuacja ma miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym.

47. Powyższe uwarunkowania stanowiłyby wyjątkowy przypadek zastosowania właściwej dla systemu podatku VAT zasady neutralności podatkowej(17), która jest fundamentalną zasadą tego systemu(18). Podstawowym celem tej zasady jest zagwarantowanie równego traktowania

podatników(19).

48. Następną uwagę, którą chciałbym poczynić, jest to, że w niniejszej sprawie pojawia się pytanie, czy przedmiotowe boiska sportowe, po zastąpieniu poprzedniej nawierzchni sztuczną trawą lub asfaltem, mogą być uznawane za towary „wytworzone” na nowo w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy – za czym wydają się opowiadać niderlandzkie organy podatkowe i rzędn niderlandzki, jak również sąd krajowy – czy też powinny one być uznawane za te same towary, które zostały zwyczajnie ulepszone lub rozbudowane.

49. Nie jest to takie oczywiste, że przedmiotowe boiska sportowe stanowią towary „wytworzone” od nowa. Nie jestem wcale przekonany, że rzeczywiście nimi są.

50. W tym zakresie postanowienie w sprawie V.O.F. Dressuurstal Jespers(20) przypomina, że w wyroku w sprawie Van Dijk’s Boekhuis(21) – po wskazaniu, że „w powszechnym użyciu pojęcie wytworzenia produktu zakłada wytworzenie produktu, który wcześniej nie istniał” – Trybunał stwierdził, że wytwarzanie dóbr przy użyciu materiałów należących do klientów ma miejsce wyłącznie wtedy, gdy wykonawca wytwarza nowy produkt z materiałów powierzonych mu przez jego klienta.

51. Ponadto Trybunał dał jasno do zrozumienia w wyroku w sprawie Van Dijk’s Boekhuis(22), że nowy produkt jest wytwarzany wówczas, gdy rezultatem pracy wykonawcy jest produkt, „którego funkcja według powszechnie przyjętego pojęcia jest odmienna od funkcji powierzonych materiałów. Do sądu krajowego należy ocena przy uwzględnieniu możliwego zastosowania towaru, czy doszło do wytworzenia nowego towaru”.

52. Prima facie wydawałoby się, że nie jest tak w niniejszej sprawie, ponieważ trudno jest dostrzec, w jaki sposób boiska sportowe – poprzez ich pokrycie sztuczną trawą lub asfaltem – stały się wcześniej nieistniejącym towarem.

53. W rzeczywistości bowiem należałoby dodać, że w wyroku w sprawie Van Dijk’s Boekhuis(23) Trybunał wyjął, iż naprawy (o których była mowa w tamtej sprawie), jakkolwiek radykalne, które najzwyczajniej przywracają produktowi powierzonemu wykonawcy funkcję, którą wcześniej ten produkt posiadał, i nie skutkują powstaniem nowego produktu, nie są wytwarzaniem towarów z materiałów klienta.

54. Pomimo tego, że prace wykonane na przedmiotowych boiskach sportowych miały większe znaczenie niż zwykła naprawa lub ulepszenie, to jednak moim zdaniem nie zmienia to faktu, że są to w dalszym ciągu boiska sportowe wynajęte tym samym stowarzyszeniom sportowym – i że zachowują one tę samą funkcję w rozumieniu wyżej przytoczonego orzecznictwa(24).

55. Tak czy inaczej, to nie do Trybunału, lecz do sądu krajowego należy szczegółowa ocena tego konkretnego zagadnienia, między innymi z uwzględnieniem sposobu użytkowania nowych boisk, i przyjąć ustaleć na podstawie okoliczności faktycznych. Z tego względu niniejsza opinia powinna być oparta na okolicznościach faktycznych stwierdzonych przez sąd krajowy i przedstawionych we wniosku prejudycjalnym i ograniczać się do nich.

56. Na podstawie postanowienia odsyłającego wydaje się, że Hoge Raad stwierdził, iż były one towarami wytworzonymi na nowo.

57. Moim zdaniem sąd krajowy mógł dojść do takiego wniosku z uwagi na skargi prac przeprowadzonych na boiskach. W tym zakresie warto wspomnieć, że koszty związane z położeniem nawierzchni ze sztucznej murawy oraz nawierzchni asfaltowej wydają się równe nieomal dwukrotnie, więc warto, czy dziękować gruntu.
58. Komisja słusznie podnosi w tej kwestii, że sąd krajowy powinien może powtórnie ocenić ten konkretny aspekt – przynajmniej z tego względu, że jeżeli boiska sportowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mimo wszystko miałyby być ostatecznie uznane przez sąd krajowy za niebędące nowymi towarami, to wówczas w każdym razie niemożliwe byłoby powoływanie się na art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.
59. W konsekwencji poniższe rozważania mają znaczenie jedynie w przypadku, gdy sąd krajowy potwierdzi, że nowe boiska sportowe powinny faktycznie być uważane za nowo wytworzone towary w rozumieniu art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy.
60. Jak słusznie zasugerowała Komisja, kolejną kwestią jest to, czy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy stosuje się także do towarów objętych drugą częścią art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB: „towary wytworzone na zamówienie z materiałów dostarczonych przez podatnika, włączywszy w to grunty [...]”(25).
61. Moim zdaniem co do zasady odpowiedź jest twierdząca. Wyrażenie „w wyniku takiej działalności” w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy nie musi koniecznie obejmować wyłącznie towarów wyprodukowanych przez tego samego przedsiębiorcę. Bez wątpienia wyrażenie to może także obejmować towary wytworzone przez osobę trzecią przy użyciu materiałów dostarczonych przez podatnika.
62. Jednakże w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania należy wziąć pod uwagę – w kontekście obliczenia kwoty należnego podatku – okoliczność, że podatnik już zapłacił podatek VAT od faktury wystawionej przez osobę trzecią za wytworzenie jego towaru. Dokonał tego, jak się wydaje, niderlandzkie organy podatkowe w sprawie przed sądem krajowym. Uwzględniając okoliczność, że faktura została już zapłacona wraz z podatkiem VAT.
63. Faktycznie, jeżeli chodzi o traktowanie na podstawie art. 5 ust. 6 i 7 szóstej dyrektywy niektórych transakcji jako odpłatnych dostaw, traktowanie to ma miejsce w chwili, gdy towar (usługa) wytworzona w trakcie działalności gospodarczej jest używana przez podatnika do przeprowadzenia transakcji zwolnionych z podatku VAT.
64. Moim zdaniem, w przeciwieństwie do stanowiska bronionego przez rząd niderlandzki w sprawie takiej jak niniejsza – w sytuacji gdy przed zmianą lub połączaniem z innym towarem materiały były już używane przez podatnika (gminę) do celów transakcji zwolnionych z podatku VAT – organy podatkowe powinny wziąć także okoliczność pod uwagę w kontekście stosowania art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy. Innymi słowy, wartość tych materiałów (dzięki gruntu jako takiej) nie powinna być wówczas włączana do podstawy opodatkowania przy obliczaniu podatku VAT.
65. Na rozprawie Komisja przedstawiła dobry przykład w tym zakresie. Przypuśćmy, że gmina nie jest właścicielem boisk sportowych, jednak chciałaby nim zostać w celu ich wynajęcia. W takich okolicznościach istnieją dwie możliwości: a) wykupiła boiska sportowe gotowe do wykorzystania i zapłaciła podatek VAT od ceny nabycia, obejmującej wartość gruntu i koszt prac potrzebnych do budowy boisk; lub też b) gmina jest właścicielem gruntu dostępnego do wykorzystania. Przypuśćmy, że w sytuacji b) gmina jest właścicielem gruntu w lesie. Tym samym mogłaby przygotować i zbudować ten grunt w celu przekształcenia go w boiska sportowe. Po

wynaj?ciu tych?e boisk sportowych, to jest po u?yciu przez podatnika na potrzeby jego dzia?alno?ci gospodarczej, na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) sz?stej dyrektywy, podatek VAT by?by równie? nale?ny od ca?o?ci – w??czywszy w to warto?? gruntu.

66. Wed?ug mnie stanowi to jednakowe traktowanie pod wzgl?dem podatkowym dwóch sytuacji: z jednej strony nabycia gotowych do wykorzystania boisk sportowych oraz z drugiej strony ich budowy na w?asnym gruncie.

67. Jednak?e w sprawie rozpatrywanej przez s?d krajowy przedmiotowy grunt nie tylko obecnie jest wykorzystywany jako boiska sportowe, lecz by? ju? wykorzystywany na te cele w przesz?o?ci. Okoliczno??, ?e przedmiotowe boiska sportowe by?y przez wiele lat wynajmowane (tym samym) stowarzyszeniom sportowym, w sposób oczywisty wynika z dokumentów przedstawionych Trybuna?owi.

68. W zwi?zku z powy?szym boiska te by?y ju? u?ywane przez gmin? na potrzeby jej dzia?alno?ci gospodarczej. Co wa?ne, u?ycie gruntu przez podatnika na potrzeby jego dzia?alno?ci gospodarczej mo?e tylko jednokrotnie zosta? potraktowane jako dostawa w tym zakresie.

69. W przeciwnym razie powsta?oby ryzyko podwójnego opodatkowania i ryzyko zagro?enia zasady neutralno?ci podatkowej. Jak s?uszenie wspomnia?a Komisja na rozprawie, je?eli gmina dokona?aby oczyszczenia swojego lasu z drzew i w pierwszej kolejno?ci zagospodarowa?aby odpowiedni teren, pokrywaj?c go prost? nawierzchni? trawiast? w celu przemienienia go na boiska sportowe, a nast?pnie, w drugiej kolejno?ci, zdecydowa?aby si? po kilku latach na pokrycie go sztuczni? muraw? – wówczas, wed?ug interpretacji rz?du niderlandzkiego, obie te transakcje zosta?yby obci??one podatkiem VAT. Wynika z tego, ?e zdaniem tego rz?du podatek VAT nale?a?oby nak?ada? od warto?ci gruntu dwukrotnie.

70. W zwi?zku z tym moim zdaniem pa?stwom cz?onkowskim nie powinno si? pozwala?, by przy stosowaniu art. 5 ust. 7 lit. a) sz?stej dyrektywy uwzgl?dnia?y warto?? materia?ów, je?eli by?y one ju? w przesz?o?ci u?ywane przez podatnika na potrzeby jego dzia?alno?ci gospodarczej.

71. Na rozprawie rz?d niderlandzki podniós?, ?e system podatku VAT nie jest w ka?dym razie idealny(26). Jednak?e (podobnie jak Komisja) uwa?am, ?e w razie w?tpliwo?ci, je?eli mo?liwe s? ró?ne interpretacje, nale?y broni? wyk?adni, która pozwala unikn?? podwójnego opodatkowania.

72. Podobnie rz?d niderlandzki podniós? na rozprawie, ?e w ka?dym razie podej?cie, które popieram w niniejszej opinii, nie jest istotne dla niniejszej sprawy w zakresie, w jakim w post?powaniu przed s?dem krajowym nie dosz?o do podwójnego opodatkowania, poniewa? podatek VAT od przedmiotowych boisk sportowych nigdy nie zosta? zap?acony.

73. Gmina próbowa?a odeprze? twierdzenia rz?du niderlandzkiego dotycz?ce braku zap?aty podatku VAT od gruntu. Argumentowa?a ona, ?e – pomimo tego i? boiska sportowe zosta?y zbudowane o wiele wcze?niej – pozostaje faktem, ?e wed?ug systemu prawnego obowi?zuj?cego w chwili zaistnienia okoliczno?ci faktycznych gmina zap?aci?a tak?e podatek integracyjny. Jakkolwiek art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB w aktualnie obowi?zuj?cym brzmieniu stanowi o wy??czeniu dzia?ki gruntu nieb?d?cej dzia?k? budowlan?, wy??czenie to nie by?o mo?liwe w tamtym czasie. Gmina zatem obstawa?a przy tym, ?e zap?aci?a VAT od gruntu, jak i od kosztu budowy na tym gruncie oraz przekszta?cenia go w pierwotne boiska sportowe.

74. Moim zdaniem wystarczaj?ce jest stwierdzenie, ?e w?a?ciwe jest inne kryterium. Kluczowym zagadnieniem nie jest to, czy podatek zosta? ju? zap?acony od boisk, ale to, czy

boiska te (materiały) były już używane przez podatnika w przeszłości na cele działalności gospodarczej.

75. Ponieważ przedmiotowe boiska były już wynajmowane „przez wiele lat” przed ich ulepszeniem, sytuacja w sprawie przed sądem krajowym jest z ekonomicznego punktu widzenia całkowicie odmienna od sytuacji, która miałaby miejsce, gdyby gmina miała zakupić obecnie nowe boiska od osoby trzeciej. W związku z tym uważam, że sytuacja w postępowaniu przed sądem krajowym nie powinna być traktowana jako odpłatna dostawa. Jak słusznie wskazała Komisja, taki wniosek jest w pełni zgodny z systemem podatku VAT.

76. Istotnie, jedyną dokonaną czynnością gospodarczą było położenie nawierzchni ze sztucznej murawy i nawierzchni asfaltowej na rzecz gminy. Na czynność tą nałożono podatek VAT, którego to podatku gmina nie mogła odliczyć, ponieważ jej działalność gospodarcza – wynajmowanie boisk stowarzyszeniom sportowym – jest zwolniona z podatku. A zatem nie wytworzono ani nie dostarczono żadnego innego towaru lub usługi podlegających podatkowi VAT.

77. Przed wycięgnięciem wniosków chciałbym w pierwszej kolejności zauważyć, że powyższego ustalenia nie podważa art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy, do którego także odnosi się pytanie prejudycjalne. Na podstawie tego przepisu „państwa członkowskie mogą uznać odbiór niektórych robót budowlanych za dostawę w rozumieniu ust. 1”.

78. Niemniej jednak moim zdaniem Komisja ma rację, wskazując, że art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy nie ma znaczenia dla kwestii podniesionych w obecnej sprawie. Chciałbym dodać, że sąd krajowy nie wyjaśnił, dlaczego zdecydował się powołać na ten artykuł.

79. Po drugie, mojej oceny nie podważa art. 11 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, takżepowołany w pytaniu prejudycjalnym. Ten drugi przepis określa zaledwie, co na gruncie szóstej dyrektywy oznacza „podstawa opodatkowania”. W rzeczywistości stanowi on, że w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7 podstawą opodatkowania jest cena zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy.

80. Wystarczy stwierdzić, że zastosowanie art. 11 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy jest oparte na występowaniu sytuacji, o której mowa w art. 5 ust. 7 lit. a).

81. Z powyższych rozważań wynika, że art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomości do transakcji zwolnionych z podatku VAT, państwo członkowskie może naliczyć podatek VAT, w przypadku gdy nieruchomości ta składa się z obiektu budowlanego wzniesionego przez osobę trzecią na gruncie podatnika, na jego zlecenie, za wynagrodzeniem; w wyniku czego wartość tego gruntu zostaje włączona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT – chyba że przedmiotowy grunt był już wcześniej wykorzystywany do zwolnionych z podatku celów związanych z jego działalnością gospodarczą.

IV – Wnioski

82. W związku z powyższym uważam, że na pytanie przedstawione przez Hoge Raad der Nederlanden należy odpowiedzieć w następujący sposób:

Artykuł 5 ust. 7 lit. a) 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 powinien

by? interpretowany w ten sposób: je?eli podatnik wykorzystuje nieruchomo?? do transakcji zwolnionych z podatku VAT, pa?stwo cz?onkowskie mo?e naliczy? podatek VAT w przypadku gdy:

– nieruchomo?? ta sk?ada si? z obiektu budowlanego wzniesionego przez osob? trzeci? na gruncie podatnika, na jego zlecenie, za wynagrodzeniem,

w wyniku czego warto?? tego gruntu zostaje w??czona do podstawy opodatkowania podatkiem VAT;

chyba ?e przedmiotowy grunt by? ju? wcze?niej wykorzystywany do tych samych zwolnionych z podatku celów zwi?zanych z jego dzia?alno?ci? gospodarcz?.

1 – J?zyk orygina?u: angielski.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), ze zmianami.

3 – Zobacz PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20 pa?dziernika 2011 r.

4 – W celu uzyskania dalszych informacji zob. stan faktyczny sprawy i pe?ne brzmienie pytania, o którym mowa w pkt 11 i nast. poni?ej.

5 – Dyrektywa z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Dyrektywa 2006/112 zast?pi?a z dniem 1 stycznia 2007 r. Prawo Unii Europejskiej o podatku VAT, z uwzgl?dnieniem szóstej dyrektywy.

6 – Zmiany kursyw?.

7 – Na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy transponowanego przez art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB.

8 – Druga dyrektywa z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – struktura i zasady stosowania wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 71, s. 1303).

9 – W tym przypadku: warto?? gruntu boisk sportowych.

10 – Z krajowych orzecze? dotycz?cych art. 5 ust. 7 lit. a) najbardziej adekwatnym odnalezionym przeze mnie orzeczeniem jest wyrok House of Lords Zjednoczonego Królestwa w sprawie Robert Gordon's College przeciwko Customs and Excise Commissioners [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [VAT – Dostawa towarów i us?ug – Podatnik ?wiadczy?cy us?ugi o?wiatowe zwolnione z podatku VAT – Zabudowa dzia?ki gruntu do wykorzystania na boisko szkolne – Podatek ponoszony przez wykonawc? przy wykonywaniu robót budowlanych – Podatnik oddaj?cy w najem spó?ce zale?nej, w której posiada ca?y kapita? – Udzielenie niewy??cznego pozwolenia na u?ywanie boisk przez podatnika – Podatnik dokonuj?cy dostawy na swoje w?asne potrzeby – Odliczenie podatku naliczonego przy wykonywaniu robót budowlanych – Szósta dyrektywa, art. 5 ust. 7 lit. a), art. 6 ust. 3]. W tym zakresie zob. tak?e H. McKay, *Back to College*, *British Tax Review* B.T.R. 321, 1996, dost?pne w Westlaw UK: jak wspomnia? Lord Hoffmann, art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3 pozwalaj? na traktowanie dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug dokonywanych przez podatnika na jego w?asne potrzeby jako transakcji podlegaj?cej opodatkowaniu, w której je?eli towary lub us?ugi zosta?yby uzyskane od osoby trzeciej

, przypadający od nich podatek VAT nie podlega by pewnemu odliczeniu. Odznaczona kursywą hipoteza mogłaby znaleźć zastosowanie tylko w przypadku, gdy towary lub usługi nie zostały w rzeczywistości uzyskane od osoby trzeciej, lecz zostały wytworzone (jak budynek wybudowany na jego własnej działce gruntu) przez samego podatnika. Jeżeli towary lub usługi zostały nabyte od osoby trzeciej, wówczas kwestia, czy podatek naliczony przypadający do zapłaty z tytułu takiego nabycia podlega odliczeniu, podlega rozstrzygnięciu w zwykły sposób, to jest poprzez ustalenie, czy może on zostać przypisany do dostawy podlegającej opodatkowaniu. Nie ma miejsca na jakiegokolwiek hipotetyczne rozstrzygnięcie, jak wyglądałaby sytuacja, w przypadku gdyby towary lub usługi zostały nabyte od osoby trzeciej. Celem art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3 jest pozwolenie na wydanie przez państwa członkowskie przepisów w celu zapobiegania zakłóceniom, które mogłyby wystąpić na rynku, w przypadku gdyby podatnik mógł odnieść korzyść podatkową poprzez nabycie towarów lub usług w określony sposób, zamiast dokonywania tego w inny sposób, to jest poprzez dokonywanie dostawy na swoje własne potrzeby zamiast nabywania ich od osoby trzeciej. W wyroku w sprawie *Robert Gordon's College* sposób użycia przez college nowych boisk sportowych był zgodny z usługami (pozwoleniem) udzielonymi mu przez osobę trzecią (*Countesswells*). W opinii Lorda Hoffmanna nie mogło być zatem miejsca na opodatkowanie dostaw na własne potrzeby podatnika w ramach postanowień szóstej dyrektywy. Z tego powodu zaznaczona kursywą hipoteza nie mogłaby znaleźć zastosowania.

11 – W skrócie, podatek należny państwu jest od towarów dostarczonych lub usług wyświadczonych przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą, a podatek naliczony jest płatny od towarów dostarczonych tej osobie lub usług świadczonych na jej rzecz usług na potrzeby tej działalności gospodarczej.

12 – Zobacz wyrok z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 *Uudenkaupungin kaupunki*, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 *Wollny*, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20. Zobacz także wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 *Investrand*, Zb.Orz. s. I-1315.

13 – Aktualnie art. 18 lit. a) dyrektywy 2006/112.

14 – Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02, Rec. s. I-5337. Zobacz także wyrok z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach połączonych C-322/99 i C-323/99 *Fischer i Brandenstein*, Rec. s. I-4049, pkt 56 i przytoczone orzecznictwo (w odniesieniu do art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy), a także ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie *Uudenkaupungin kaupunki*, pkt 30 (w odniesieniu do art. 5, 6, 20 szóstej dyrektywy).

15 – Na podstawie tegoż przepisu szóstej dyrektywy „[w] celu zapobiegania zakłóceniu konkurencji i z zastrzeżeniem konsultacji określonych w art. 29, państwa członkowskie mogą uznać za odpłatne świadczenie usług wykonanie przez podatnika usług na potrzeby swojego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich usług świadczonych przez innego podatnika nie podlega by w całości odliczeniu”.

16 – Odnośnie do kwestii zapobiegania zakłóceniom konkurencji zob. m.in. wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-288/07 *Isle of Wight Council i in.*, Zb.Orz. s. I-7203.

17 – Zobacz m.in. wyroki: z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 *Fischer*, Rec. s. I-3369, pkt 27; z dnia z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 *Gregg*, Rec. s. I-4947, pkt 19.

18 – Zobacz wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 *SKF*, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 – Między innymi wyroki: z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 *Eurodental*, Zb.Orz. s.

I-11479, pkt 55; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 41; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene A/S, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 64; z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 Rank Group, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 61.

20 – Postanowienie z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-233/05, Zb.Orz. s. I-72, pkt 27.

21 – Wyrok z dnia 14 maja 1985 r. w sprawie 139/84, Rec. s. 1405, pkt 20, 21.

22 – Wyżej wymieniony w przypisie 21, pkt 22.

23 – Wyżej wymieniony w przypisie 21, pkt 23.

24 – Zobacz przypisy 20 i 21.

25 – Wyróżnienie moje.

26 – Rzecz niderlandzki dodaje, że system nie jest idealny i czasami skutkuje podwójnym opodatkowaniem w odniesieniu do niektórych elementów ceny, głównie w związku z wycenami.