

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 listopada 2012 r. (\*)

Podatki – Podatek VAT – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Przeznaczenie na potrzeby działalności przedsiębiorstwa towarów uzyskanych „w wyniku działalności przedsiębiorstwa” – Zrównanie z odpłatną dostawą – Grunty należące do podatnika i przekształcone przez osobę trzecią

W sprawie C-299/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 13 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 czerwca 2011 r., w postępowaniu:

**Staatssecretaris van Financiën**

przeciwko

**Gemeente Vlaardingen,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, M. Ilešić (sprawozdawca), E. Levits i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 maja 2012 r.,

rozważwszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Gemeente Vlaardingen przez G.J.A. van Kalmthouta, advocaat,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, J. Langerę oraz M.K. Bulterman, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. van Nuffela, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 11 września 2012 r.,

wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1),

zmienionej dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach postępowania pomiędzy Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) a Gemeente Vlaardingen (gminą Vlaardingen, zwaną dalej również „Vlaardingenem”), w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”), do którego doprowadziło wyczenie przez Vlaardingen, do działania jego przedsiębiorstwa należących do niego nieruchomości, które były przedmiotem prac ulepszących dokonanych przez osobę trzecią.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1). Niemniej jednak, z uwagi na datę zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu krajowym, spór w postępowaniu przed sądem krajowym nadal regulowany jest przez szóstą dyrektywę.

4 Zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

- 1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego] w takim charakterze;
- 2) przywóz towarów”.

5 Artykuł 4 tej dyrektywy stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności [...].

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi [...]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, w sposób dobrowolny dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych.

3. Państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością, określona w ust. 2, w szczególności:

a) dostawa, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją. Państwa członkowskie mogą zdecydować o warunkach zastosowania tego kryterium w odniesieniu do dokonywania zmian w budynkach i gruncie, na którym stoją.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne, niż te związane z pierwszym zasiedleniem [...].

Przez »budynek« rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie;

b) dostawa dzieł budowlanych.

Przez »dzieła budowlane« rozumie się każde dzieło nieuzbrojone lub uzbrojone, uznane za budowlane przez państwa członkowskie.

[...].

6 Tytuł V szóstej dyrektywy zatytułowany „Transakcje podlegające opodatkowaniu” obejmuje art. 5–7 tej dyrektywy, zatytułowane odpowiednio: „Dostawa towarów”, „świadczanie usług”, „Przewóz”.

7 Artykuł 5 szóstej dyrektywy ma następującą treść:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel.

[...]

5. Państwa członkowskie mogą uznać odbiór niektórych robót budowlanych za dostawy w rozumieniu ust. 1.

[...]

7. Państwa członkowskie mogą traktować jako dostawy odpłatne:

a) przeznaczenie przez podatnika na cele działalności jego przedsiębiorstwa towarów wytworzonych, skonstruowanych, wydobytych, przetworzonych, nabytych lub przywiezionych w wyniku takiej działalności, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów, w przypadku ich nabycia od innego podatnika, nie podlega by w całości odliczeniu od podatku [VAT];

b) przeznaczenie przez podatnika towarów na cele transakcji niepodlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek [VAT] od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub w sytuacji, zgodnie z lit. a);

c) z wyjątkiem przypadków określonych w ust. 8, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego prawnych następców po zaprzestaniu wykonywania przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, w przypadku gdy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub przeznaczenia w sytuacji, zgodnie z lit. a).

[...].

8 Artykuł 11 rzeczonyj dyrektywy stanowi:

„A. *Na terytorium kraju*

1. Podstawą opodatkowania jest:

[...]

b) w odniesieniu do transakcji wymienionych w art. 5 ust. 6 i 7, cena od zakupu towarów lub cena podobnych towarów, lub w braku ceny zakupu, koszt produkcji określony w momencie dostawy;

[...].

9 Zgodnie z art. 13 cz. 2 B tej dyrektywy:

„[...] Państwa członkowskie zwalniają [...]:

[...]

g) dostaw[?] budynków lub ich części, wraz z gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a);

h) dostaw[?] nieruchomości gruntowych niezabudowanych, innych niż działki budowlane określone w art. 4 ust. 3 lit. b)”.  
[...]

10 Artykuły 18 i 74 dyrektywy 2006/112 co do zasady odpowiadają art. 5 ust. 7 i art. 11 cz. 2 A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

#### *Prawo niderlandzkie*

11 Artykuł 3 Wet op de Omzetbelasting 1968 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1968 r., zwanej dalej „Wet OB”), w brzmieniu mającym zastosowanie do sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym, ma następujące brzmienie:

„1. Za dostawę towarów uznaje się:

[...]

c) dostawę nieruchomości przez osobę, która je wytworzyła, z wyjątkiem gruntów niezabudowanych, innych niż grunty podlegające zabudowie [...]

[...]

h) wykorzystanie do celów działalności gospodarczej towarów wytworzonych przez podatnika prowadzącego taką działalność, jeżeli w przypadku nabycia takich towarów od przedsiębiorcy zostałby naliczony podatek, który nie podlegałby w całości lub w części odliczeniu; za towary wytworzone przez podatnika uznaje się te towary wytworzone na zamówienie z materiałów, dostarczonych przez podatnika, włączywszy w to grunty. Z zakresu zastosowania niniejszego przepisu wyłączone są grunty niezabudowane, inne niż grunty przeznaczone pod zabudowę [...]

[...].

12 Artykuł 8 ust. 3 Wet OB stanowi:

„W przypadku dostaw, o których mowa w art. 3 ust. 1 lit. g) i h) [...], za wynagrodzenie uznaje się kwotę, którą (nie wliczając podatku VAT) należałoby zapłacić za te rzeczy, gdyby w momencie dostawy miały one zostać nabyte lub wyprodukowane w stanie, w jakim znajdują się w tym momencie”.

#### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

13 Vlaardingen jest właścicielem infrastruktury sportowej, na której skądaj się grunty wolno stojące. Gmina ta dzierżawiła te grunty stowarzyszeniom sportowym i stosowała przy tym zwolnienie z podatku VAT przewidziane na korzyść tych stowarzyszeń.

14 W 2003 r. gmina zleciła innym przedsiębiorcom pokrycie owych boisk sportowych, które były porożnięte murawą naturalną, nawierzchnią sztuczną. Po odbiorze tych prac w 2004 r. gmina nadal wydierżawiała te boiska, stosując zwolnienie z podatku VAT, tym samym co wcześniej stowarzyszeniom sportowym.

15 Po zapłaceniu faktur odpowiadających rzeczonym pracom, których łączna wysokość wynosiła 1 547 440 EUR, zaś w kwocie tej był zawarty podatek VAT w wysokości 293 993 EUR, Vlaardingen nie mógł skorzystać z odliczenia tej kwoty podatku VAT, ponieważ jego działalność dotycząca tych gruntów, to znaczy ich wydierżawianie stowarzyszeniom sportowym, była zwolniona z podatku VAT.

16 W wyniku kontroli sytuacji podatkowej gminy Vlaardingen właściwy organ doręczył gminie decyzję określającą kwotę dodatkowego zobowiązania z tytułu podatku VAT za rok 2004 w wysokości 116 099 EUR. Przeznaczenie przez Vlaardingen odnośnych gruntów na działalność polegającą na wydierżawianiu powinna zdaniem tego organu zostać uznana za „wykorzystanie do celów działalności gospodarczej [...] towar[ów] wytworzonych na zamówienie z materiałów, dostarczonych przez podatnika, włączywszy w to grunty” w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB.

17 W celu obliczenia podatku VAT rzeczony organ oparł się zarówno na kosztach przekształcenia odnośnych gruntów, jak i na wartości terenu, na których one się znajdują:

Koszty przekształcenia gruntów: 1 547 440 EUR

Wartość gruntów: + 610 940 EUR

Podstawa opodatkowania: 2 158 380 EUR

Podatek VAT według stawki 19% od 2 158 380 EUR: 410 092 EUR

Odliczenie podatku VAT zapłaconego za przekształcenie: – 293 993 EUR

Należny podatek VAT: 116 099 EUR.

18 Vlaardingen zaskarżyła to opodatkowanie do Rechtbank te 's-Gravenhage. Przeznaczenie gminnych gruntów terenów, od chwili pokrycia ich sztuczną nawierzchnią, na potrzeby działalności gminy polegającej na wydierżawianiu nie powinno jego zdaniem podlegać podatkowi VAT.

19 Rechtbank te 's-Gravenhage oddalił skargę gminy Vlaardingen. Rozpatrujący apelację Gerechtshof 's-Gravenhage wyrokiem z dnia 26 stycznia 2009 r. uchylił wyrok wydany w pierwszej instancji oraz zaskarżoną decyzję określającą dodatkowe zobowiązanie podatkowe. W szczególności uznał, że art. 3 ust. 1 lit. h) Wet OB jest sprzeczny z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ na podstawie tego przepisu Wet OB za dostawę towaru uważa się okoliczność posiadania towarów wytworzonych przez osoby trzecie. Staatssecretaris van Financiën wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku Gerechtshof 's-Gravenhage.

20 Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykładni art. 5 ust. 7 lit. a) w związku z art. 5 ust. 5 oraz art. 11 cz. III A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że państwo członkowskie w przypadku użycia przez podatnika nieruchomości do transakcji zwolnionych z podatku VAT może pobierać podatek VAT, gdy:

- nieruchomość ta składa się z obiektu (budowlanego) wzniesionego na działce gruntu należącej do podatnika na jego zlecenie i za wynagrodzeniem przez osobę trzecią i
- owa działka gruntu była poprzednio używana przez podatnika do (tych samych) zwolnionych z podatku celów, związanych z działalnością jego przedsiębiorstwa, a podatnik nie korzystał wcześniej z odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tej działki gruntu,

co skutkuje tym, że ta działka gruntu (jej wartość) zostaje uwzględniona przy obliczaniu należnego podatku VAT”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

21 Tak jak to wynika z postanowienia odsyłającego, sporne w postępowaniu krajowym grunty należące do gminy Vlaardingen i są wydzierżawiane przez nią stowarzyszeniom sportowym. Wydzierżawianie to stanowi działalność gospodarczą zwolnioną z podatku VAT.

22 Wiadomo również, że prace związane z przekształceniem tych gruntów spowodowały opodatkowanie podatkiem VAT gminy Vlaardingen z tytułu tych prac. Niezależnie od tego, czy opodatkowanie to wynika z zasady ustanowionej w art. 5 ust. 5 szóstej dyrektywy, czy raczej z innych przepisów przewidzianych przez tę dyrektywę, z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika w każdym razie, że pierwotnie to nie uprawnienie do zrównania z odpłatną dostawą przewidziana w art. 5 ust. 7 lit. a) rzeczony dyrektywy doprowadziło do rzeczony opodatkowania z tytułu podatku VAT, którego zgodnie z prawem nie jest ponadto kwestionowana przez Vlaardingen.

23 Owo uprawnienie do zrównania przewidziane w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy doprowadziło z kolei do zaskarżonej przez Vlaardingen decyzji określającej kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego, zgodnie z którą gmina ta powinna zapłacić poza podatkiem VAT za prace związane z przekształceniem tych boisk sportowych kwotę podatku VAT związaną z wartością gruntu, na którym znajdują się te boiska.

24 W związku z tym przedstawione pytanie należy rozumieć jako zmierzające do ustalenia, czy art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 11 cz. III A ust. 1 lit. b) tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że przeznaczenie przez podatnika na potrzeby jego działalności gospodarczej zwolnionej z podatku VAT gruntów, których jest właścicielem, i których przekształcenie zleci osobom trzecim, może stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem VAT, którego podstawa opodatkowania stanowi sumę wartości terenów, na których znajdują się te działki gruntu, oraz kosztów ich przekształcenia.

25 Rzeczony art. 5 ust. 7 lit. a) dotyczy sytuacji, w których mechanizm odliczenia przewidziany zasadniczo przez szóstą dyrektywę nie może zostać zastosowany. Wówczas gdy towary są wykorzystywane w celu prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej, odliczenie podatku, który został naliczony od tych towarów, jest obowiązkowe w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania. Z kolei, jeżeli towary nabyte przez podatnika są wykorzystywane dla celów transakcji zwolnionych, nie może dojść do odliczenia podatku naliczonego od tych towarów (zob. w szczególności wyroki: z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-515/07 Vereniging Noordelijke

Land- en Tuinbouw Organisatie, Zb.Orz. s. I-839, pkt 28; z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-118/11 Eon Aset Menidjunt, pkt 44). Tak jak to zauważyła Komisja Europejska, art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy dotyczy zwłaszcza sytuacji, w której odliczenie jakiegokolwiek kwoty naliczonego zapłaconego podatku VAT jest wyłączone, ponieważ prowadzona działalność gospodarcza jest zwolniona z podatku VAT.

26 W szczególności, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 45 opinii, rzeczony przepis umożliwia państwu członkowskim ukształtowanie ich przepisów podatkowych w taki sposób, aby przedsiębiorstwa, które z tego powodu, nie wykonują działalności zwolnionej z podatku VAT nie mogą odliczyć podatku VAT zapłaconego w chwili nabycia ich towarów dla przedsiębiorstwa, nie doznawają uszczerbku w porównaniu z konkurentami, którzy wykonują tę samą działalność z wykorzystaniem towarów, które nabyli bez zapłaty podatku VAT, ponieważ sami je wyprodukowali, lub, ogólnie rzecz mówiąc, uzyskali je „w wyniku działalności [ich] przedsiębiorstwa”. Aby owi konkurenci ponosili ten sam ciężar podatkowy co ciency na przedsiębiorstwach, które nabyły towar u osób trzecich, art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy upoważnia państwa członkowskie do zrównania przeznaczenia na potrzeby wykonywania zwolnionej działalności przedsiębiorstwa towarów uzyskanych w związku z działalnością przedsiębiorstwa z odpłatną dostawą towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 i art. 5 ust. 1 tej dyrektywy, a tym samym do opodatkowania podatkiem VAT owego przeznaczenia.

27 Aby uprawnienie to, które zostało przejęte przez art. 18 dyrektywy 2006/112, mogło być stosowane w sposób, który rzeczywiście wyeliminuje wszelką nierówność w dziedzinie podatku VAT pomiędzy podatnikami, którzy nabyli towary innych podatników, i podatnikami, którzy uzyskali te towary w wyniku działalności przedsiębiorstwa, należy, tak jak to podniosła Komisja, rozumieć „towar[ny] wytworzon[e], skonstruowan[e], wydobyt[e], przetworzon[e] [...] w wyniku takiej działalności [przedsiębiorstwa]” w ten sposób, iż obejmują one nie tylko towary całkowicie wytworzone, skonstruowane, wydobyte lub przetworzone przez samo dane przedsiębiorstwo, ale również towary wytworzone, skonstruowane, wydobyte lub przetworzone przez osoby trzecie z wykorzystaniem materiałów przekazanych przez rzeczony przedsiębiorstwo.

28 W rzeczywistości bowiem podatnik, który przeznacza na potrzeby zwolnionej z podatku VAT działalności towary, których jest właścicielem, i towary, które wytworzy lub ulepszy z pomocą osoby trzeciej, mógłby w braku zrównania przewidzianego w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, znaleźć się w sytuacji, w której jedynie prace wykonane przez te osoby trzecie stanowiłyby przedmiot opodatkowania podatkiem VAT. Aby podatnik ten został zgodnie z celem rzeczonych art. 5 ust. 7 lit. a) poddany takiemu samemu ciężarowi podatkowemu jak jego konkurenci, którzy prowadzą tę samą działalność gospodarczą z wykorzystaniem towarów, które całkowicie nabyli od osób trzecich, zrównanie przewidziane w rzeczonym przepisie powinno rozciągać się na wszystkie towary wytworzone lub ulepszone przez osoby trzecie, a tym samym powinno ono prowadzić do opodatkowania podatkiem VAT, którego podstawą opodatkowania będzie rzeczywista wartość tych towarów.

29 W związku z tym organy państw członkowskich, które korzystają z uprawnienia zrównania z odpłatną dostawą przewidzianego w rzeczonym art. 5 ust. 7 lit. a), mogą uznać, że ciężar podatkowy ciency z tytułu podatku VAT na podatniku wydzierżawiającym, stowarzyszeniom sportowym boiska sportowe, które pokrywa sztuczny muraw, powinien osiągnąć ten sam poziom, co ciężar podatkowy ponoszony przez konkurenta, który wydzierżawia boiska sportowe pokryte sztuczny muraw w całości zakupione u osób trzecich.

30 Rzeczone organy powinny w związku z tym, zgodnie z zasadą ustanowioną w art. 11 cz. 1 A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, która została przejęta w art. 74 dyrektywy 2006/112, obliczać

podatek VAT należy od rzeczonoego podatnika na podstawie wartości określonej w chwili przeznaczenia przekształconych boisk, to znaczy w chwili przekazania ich na potrzeby zwolnionej działalności, co odpowiada rynkowej cenie boisk sportowych oferujących podobne, rozmiar i nawierzchnię podobne do odpowiednich terenów. Z uwagi na te kryteria suma wartości gruntu, na którym znajdują się odpowiednie boiska, oraz koszty ich przekształcenia mogą stanowić podstawę opodatkowania.

31 Wobec tego taki mechanizm podatkowy nie może prowadzić do naruszenia zasad ustanowionych w dziedzinie podatku VAT, które muszą być we wszystkich okolicznościach, a zatem również i w trakcie stosowania owego uprawnienia do zrównania, przestrzegane przez odpowiednie państwa członkowskie.

32 W tym zakresie należy przypomnieć, że z istotnych cech charakterystycznych podatku VAT wynika, iż znajduje on zastosowanie do wartości dodanej odpowiednich towarów lub usług, ponieważ należy podatek VAT od transakcji jest obliczany po odliczeniu podatku, który został zapłacony w trakcie transakcji poprzedzającej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-208/91 Beaulande, Rec. s. I-6709, pkt 14; z dnia 17 września 1997 r. w sprawie C-347/95 UCAL, Rec. s. I-4911, pkt 34; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-308/01 GIL Insurance i in., Rec. s. I-4777, pkt 33). W związku z tym uprawnienie do zrównania odpłatnej dostawy, której interpretacja została dokonana w poprzedzających punktach niniejszego wyroku, nie może zostać zastosowana w celu poboru kwoty podatku VAT od wartości towarów, które dany podatnik przekazał osobom trzecim, które je wytworzyły lub ulepszyły, jeżeli podatnik ten już wcześniej w ramach uprzedniego opodatkowania zapłacił podatek VAT od tej wartości. Tak jak to podkreśliła Komisja, takie ponowne opodatkowanie byłoby sprzeczne z istotnymi cechami podatku VAT, o których mowa powyżej, a także z celem rzeczonoego uprawnienia do zrównania, które polega, oczywiście, na umożliwieniu państwom członkowskim opodatkowania podatkiem VAT przeznaczenia towarów na potrzeby działalności zwolnionej z podatku VAT, lecz nie zmierza w żaden sposób do zezwolenia rzeczonym państwom na wielokrotne opodatkowywanie podatkiem VAT tej samej wartości tych towarów.

33 W niniejszej sprawie do sądu krajowego należy zbadać, czy Vlaardingen przed wydaniem decyzji określającej kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego zapłacił podatek VAT od wartości gruntu, na którym znajdują się odpowiednie boiska sportowe. Jeżeli okazałoby się, że tak jest, to należałoby przyjąć wniosek, że decyzja określająca kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego, taka jak decyzja, której przedmiotem był Vlaardingen, mająca za podstawę opodatkowania również wartość gruntu, przekracza uprawnienie przewidziane w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy i jest sprzeczna z jej systematyką.

34 Jeżeli okazałoby się, że Vlaardingen przed decyzją określił kwotę dodatkowego zobowiązania podatkowego stanowiącą przedmiot postępowania przed sądem krajowym nie zapłacił podatku VAT od wartości gruntów, na których znajdują się owe boiska sportowe, należałoby ponadto upewnić się przed uznaniem opodatkowania podatkiem VAT znajdującego się w owych decyzjach za zgodne z art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy, że grunty te nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz. B lit. h) tej dyrektywy.

35 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z rzeczonym art. 13 cz. B lit. h), dostawy nieruchomości gruntowych niezabudowanych, innych niż działki budowlane określone w art. 4 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy są zwolnione z podatku VAT.

36 W związku z tym jedynie w przypadku, gdyby sporne w postępowaniu przed sądem krajowym boiska sportowe mogły zostać uznane za działki zabudowane lub działki niezabudowane w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. b), ich przeznaczenie na potrzeby działalności przedsiębiorstwa podlegałoby podatkowi VAT. Wystarczy stwierdzić w tym zakresie, że jeżeli na



podstawie przewidzianego w art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy uprawnienia przeznaczenie na potrzeby dzia?alno?ci przedsi?biorstwa gruntów, które ani nie s? zabudowane, ani nie s? dzia?kami budowlanymi, zostaje zrównane z odp?atn? dostaw? tych gruntów, zrównanie to skutkuje zastosowaniem art. 13 cz??? B lit. h) szóstej dyrektywy i sprzeciwia si? jakimukolwiek opodatkowaniu podatkiem VAT.

37 W niniejszej sprawie to do s?du krajowego nale?y kontrola, czy przeznaczenie na potrzeby dzia?alno?ci przedsi?biorstwa boisk sportowych pokrytych sztuczna nawierzchnia, mo?e rzeczywi?cie zosta? zrównane z dostaw? dzia?ek zabudowanych lub budowlanych.

38 Z uwagi na powy?sze na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie? w ten sposób, ?e art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w zwi?zku z jej art. 11 cz??? A ust. 1 lit. b) powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e przeznaczenie przez podatnika na potrzeby jego dzia?alno?ci gospodarczej zwolnionej z podatku VAT dzia?ek gruntów, których jest w?a?cicielem i których przekszta?cenie zleci? osobie trzeciej, mo?e stanowi? przedmiot opodatkowania podatkiem VAT, którego podstaw? opodatkowania jest suma warto?ci gruntu obejmuj?cego te dzia?ki i kosztów ich przekszta?cenia, o ile podatnik ten nie zap?aci? jeszcze podatku VAT zwi?zanego z t? warto?ci? i tymi kosztami oraz pod warunkiem ?e odno?ne dzia?ki gruntu nie s? obj?te zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. h) rzeczonyj dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

39 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy 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, zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., w zwi?zku z jej art. 11 cz??? A ust. 1 lit. b), powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e przeznaczenie przez podatnika na potrzeby jego dzia?alno?ci gospodarczej zwolnionej z podatku od warto?ci dodanej dzia?ek gruntów, których jest w?a?cicielem i których przekszta?cenie zleci? osobie trzeciej, mo?e stanowi? przedmiot opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej, którego podstaw? opodatkowania jest suma warto?ci gruntu obejmuj?cego te dzia?ki i kosztów ich przekszta?cenia, o ile podatnik ten nie zap?aci? jeszcze podatku od warto?ci dodanej zwi?zanego z t? warto?ci? i tymi kosztami oraz pod warunkiem ?e odno?ne dzia?ki gruntu nie s? obj?te zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. h) rzeczonyj dyrektywy.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: niderlandzki.