

JOANNA KOZIOLLEK

Uniwersytet Wrocławski
joanna.koziollek@gmail.com

**Glosa do wyroku Trybunału
Sprawiedliwości Unii Europejskiej
z dnia 16 listopada 2017 r.
w sprawie Kozuba Premium
Selection Sp. z o.o. przeciwko
Dyrektorowi Izby Skarbowej
w Warszawie, C-308/16**

**The gloss to the Court of Justice of the European
Union judgment dated 16th of November 2017
in case Kozuba Premium Selection Sp. z o.o.
(limited liability company) versus Director of Tax
Chamber in Warsaw (Poland), C-308/16**

Streszczenie. Glosowany wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczy interpretacji pojęcia pierwszego zasiedlenia w prawie podatkowym Unii Europejskiej oraz możliwości wprowadzania ograniczeń tego pojęcia w ustawodawstwach krajowych. Przedmiotem wyroku TSUE wydanego

w związku z zadaniem przez polski Naczelny Sąd Administracyjny pytaniem, mając na uwadze specyfikę orzekania w trybie prejudycjalnym, nie jest interpretacja kwestii faktycznych, które zostały podniesione przed sądem krajowym, ani tym bardziej rozstrzygnięcie o ewentualnych różnicach wynikających z rozumienia przepisów ustawodawstw wewnętrznych państw członkowskich. Zarówno odpowiedź udzielona przez TSUE, jak i argumentacja przyjęta przez ten sąd pozwalają jednak na poczynienie istotnych ustaleń w zakresie prawidłowości implementacji przepisów Dyrektywy 112 do polskiego porządku prawnego, a w konsekwencji wyjaśnienie istniejących wątpliwości dotyczących pojęcia pierwszego zasiedlenia.

Słowa kluczowe: pytanie prejudycjalne; TSUE; dyrektywy podatkowe; prawo podatkowe UE; podatek od towarów i usług; VAT; pierwsze zasiedlenie; zwolnienia z podatku VAT.

Abstract. The voting judgment of the Court of Justice of the European Union concerns the interpretation of the concept of first settlement in the European Union tax law as well as the possibility of introducing limitations of this concept in national laws. The subject of the CJEU judgment issued in connection with the question asked by the Polish Supreme Administrative Court, bearing in mind the specificity of preliminary rulings, is not the interpretation of factual issues that were raised before the national court or even more the settlement of possible differences resulting from the understanding of internal laws of the member states. The answer given by the CJEU, as well as the argumentation adopted by this Court, allows to make important findings regarding the proper implementation of the provisions of Directive 112 into the Polish legal system, and consequently to clarify existing doubts regarding the concept of first settlement.

Keywords: preliminary question; CJUE; tax directives; EU tax regulations; tax on goods and services; VAT; first occupation; VAT exemptions.

Teza: Artykuł 12 ust. 1 i 2 oraz art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one

¹ Dalej: Dyrektywa 112.

przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uzależniają zwolnienie z podatku od wartości dodanej w związku z dostawą budynków od spełnienia warunku, zgodnie z którym pierwsze zasiedlenie tych budynków następuje w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu. Wskazane przepisy tejże dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one, aby takie przepisy krajowe uzależniały owo zwolnienie od warunku, zgodnie z którym w wypadku „ulepszenia” istniejącego budynku poniesione wydatki nie mogą przekroczyć 30% początkowej wartości tego budynku, o ile rzeczony pojęcie „ulepszenia” jest interpretowane w taki sam sposób jak pojęcie „przebudowy” zawarte w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, to znaczy tak, że odnośny budynek powinien być przedmiotem istotnych zmian przeprowadzonych w celu zmiany jego wykorzystania lub w celu znaczącej zmiany warunków jego zasiedlenia.

1.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej² zapadł w wyniku skorzystania przez sąd krajowy z procedury zapytania o ważność i wykładnię aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki Unii Europejskiej, tj. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³. Wniosek o rozstrzygnięcie w trybie prejudycjalnym złożony został przez polski Naczelny Sąd Administracyjny w ramach postępowania toczącego się na podstawie skargi kasacyjnej wniesionej przez polską spółkę prawa handlowego Kozuba Premium Selection Sp. z o.o., działającej poprzednio pod nazwą Poltrex Sp. z o.o. Postępowanie przez NSA dotyczyło sporu w zakresie ustalenia momentu pierwszego zasiedlenia budynku na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług⁴, w związku z jego modernizacją, a w konsekwencji stwierdzenia, czy dostawa takiego budynku (po jego modernizacji) korzysta ze zwolnienia z podatku VAT, a zatem czy będzie opodatkowana podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

² Dalej również określane jako: TSUE lub Trybunał Sprawiedliwości.

³ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana z dnia 26 października 2012 r., Dz.Urz. UE C 326 z dnia 26 października 2012 r., s. 47.

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 poz. 1221 ze zm.), dalej: ustawa o VAT.

Ze względu na podjęcie przez spółkę Poltrex Sp. z o.o. decyzji o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki jeden ze wspólników wniósł aportem do spółki wybudowany w latach 90. domek letniskowy (budynek mieszkalny). W roku 2006 spółka dokonała znacznych, bo odpowiadających 55% wartości początkowej, nakładów na ten budynek. W połowie 2007 r., tj. po zrealizowaniu całości prac budowlanych, budynek został uwidoczniiony w ewidencji środków trwałych jako tzw. dom pokazowy. Dopiero 15 stycznia 2009 r., tj. z chwilą sprzedaży budynku osobie trzeciej został on z tej ewidencji wykreślony. Zdaniem spółki Kozuba Premium Selection Sp. z o.o. sprzedaż budynku korzystała ze zwolnienia z podatku od towarów i usług zatem nie została przez podatnika ujęta w deklaracji VAT dotyczącej pierwszego kwartału roku 2009. W ocenie spółki dostawa ta powinna korzystać ze zwolnienia przedmiotowego z podatku VAT. Odmiennego zdania był Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, który uznał, że rzeczona czynność sprzedaży spełniała wszelkie przesłanki celem uznania jej za dostawę towarów na gruncie ustawy o VAT, przy czym brak było podstaw do uznania tej czynności za zwolnioną z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej podtrzymana została przez Dyrektora Izby Skarbowej, który potwierdził, że pierwsze zasiedlenie budynku po jego modernizacji nastąpiło nie 31 lipca 2017 r., tj. z chwilą wykonania prac modernizacyjnych i wpisania budynku do ewidencji jako dom pokazowy, lecz dopiero 15 stycznia 2009 r., tj. w dniu jego sprzedaży. Dostawa nieruchomości budynkowej we wskazanym stanie faktycznym, zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej jako niespełniająca przesłanek do zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 10 Ustawy o VAT, powinna być opodatkowana podatkiem od towarów i usług. W wyniku złożonej przez spółkę Kozuba Premium Selection Sp. z o.o. skargi na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej, ze względów proceduralnych, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił tę decyzję. Niemniej wyrażając swoje stanowisko, sąd ten potwierdził rezultaty wykładni pojęcia pierwszego zasiedlenia wskazane w zaskarżonej decyzji. Dopiero NSA, rozpatrując kasację podatnika, uznał, że pojęcie pierwszego zasiedlenia zgodnie z definicją wynikającą z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT budzi wątpliwości w zakresie jej zgodności

z pojęciem pierwszego zasiedlenia wyrażonym w Dyrektywie 112. Mając to na uwadze, NSA zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z zapytaniem, w trybie prejudycjalnym czy art. 135 ust. 1 lit. j) wskazanej Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu uregulowaniu, tj. art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT, zgodnie z którym zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, za wyjątkiem gdy: a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim, b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata, w zakresie w jakim art. 2 pkt 14 ustawy o VAT definiuje, że pierwszym zasiedleniem jest oddanie do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich: a) wybudowaniu lub b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

2.

Rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie dokonania oceny zagadnienia będącego przedmiotem pytania prejudycjalnego sądu krajowego⁵ rozpatrywać można z podziałem na dwa aspekty. Po pierwsze, TSUE uznał, że wątpliwości budzi zakres samej definicji pierwszego zasiedlenia w polskiej ustawie o VAT. Po drugie, trudności interpretacyjne związane są z oceną, czy polska ustawa o VAT w zakresie posługiwania się pojęciem przebudowy budynków jako warunkującego możliwość uzyskania zwolnienia z podatku od towarów i usług jest zgodna z celami Dyrektywy 112.

Odnosząc się do terminu pierwszego zasiedlenia, TSUE przyjął, że choć regulacja Dyrektywy 112 jest konstruowana w taki sposób, aby obciążać działalność gospodarczą, która jest związana z tworzeniem wartości dodanej, to należy mieć na uwadze, że kryteria te zostały dostosowane do okazjonalnego dokonywana przez podmioty transakcji związanych

⁵ Postanowienie NSA z dnia 23 lutego 2016 r., I FSK 1573/14, LEX nr 2032378.

z nieruchomościami. TSUE, powołując się na projekt Szóstej Dyrektywy Rady⁶, uzasadnia, że pojęcie pierwszego zasiedlenia odnosi się bezpośrednio do rozpoczęcia konsumpcji przedmiotu, jakim jest budynek. Pierwsze zasiedlenie następuje zatem wtedy, gdy rozpoczyna się użytkowanie budynku przez jego właściciela lub lokatora, przy czym sprzedaż tzw. starego budynku co do zasady korzysta ze zwolnienia w podatku VAT. Zdaniem TSUE, choć harmonizacja przepisów w ramach ustawodawstw państw członkowskich Unii Europejskiej może nie być zupełna, to wspólna regulacja powinna pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji. Konieczne jest zatem sporządzenie wspólnego wykazu zwolnień. Nawet jeżeli przepisy unijne odsyłają do regulacji krajowej dotyczącej warunków zwolnień od podatku VAT, to zwolnienia te muszą odpowiadać autonomicznym pojęciom prawa Unii Europejskiej. Wszelkie zastosowane metody wykładni przepisu art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) Dyrektywy 112, zarówno ze względu na literalne brzmienie przepisu, jak i ze względu na kontekst i cele regulacji unijnej, prowadzą do wniosku, że legislatorowi krajowemu nie przyznano uprawnień do wprowadzania warunków czy też ograniczania w jakikolwiek sposób wyrażonych tam zwolnień. Z przedstawionych względów regulację Dyrektywy 112 należy uznać za sprzeciwiającą się regulacji polskiej ustawy o VAT w takim zakresie, w jakim polska regulacja ogranicza pojęcie pierwszego zasiedlenia poprzez bezpośrednio powiązanie tego pojęcia z czynnością podlegającą opodatkowaniu.

W ocenie TSUE odrębnie rozpatrywać należy problematykę możliwości określenia przez ustawodawcę krajowego szczególnych kryteriów ilościowych umożliwiających uznanie, że doszło do pierwszego zasiedlenia w związku z przebudową budynku. Pojęcie przebudowy nie zostało zdefiniowane w polskiej ustawie o VAT, a także ze względu na rozbieżności, czy to w odniesieniu do zakresu, czy to samego nazewnictwa w różnych państwach UE, brak jest jednolitego, ustabilizowanego znacze-

⁶ *Projekt szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku* przedstawiony Radzie w dniu 20 czerwca 1973 r., „Biuletyn Wspólnot Europejskich”, suplement 11/73, s. 9.

nia tego pojęcia. Nie znaczy to jednak, iż na gruncie prawa Unii Europejskiej nie można dokonać takiej jego wykładni, aby była ona zgodna z celami regulacji unijnej, a w szczególności celami Dyrektywy 112. Ze względu na wcześniejszą linię orzecniczą TSUE, choćby w sprawie *Komen en Zonen*⁷, przyjąć można, że przebudowa to zasadnicza zmiana rzeczywistości materialnej. Tego rodzaju działania polegać zatem mogą, czy to na zabudowaniu do tej pory niezabudowanej nieruchomości, czy też w odniesieniu do tzw. starych budynków zasadniczej zmiany w obrębie tego budynku tak, aby stary budynek mógł zostać przyrównany do nowego budynku. W przepisach polskiej ustawy o VAT pojęcie przebudowy interpretowane powinno być w związku z pojęciem ulepszenia (art. 2 pkt 14 ustawy o VAT). W sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia nakłady na przebudowę stanowiły 55% początkowej wartości budynku. Choć wydaje się, że pod kątem liczbowym są to nakłady znaczne, to wyłącznie do sądu krajowego należy ocena, czy ulepszenie to doprowadziło do istotnej zmiany nieruchomości budynkowej. Niemniej w ocenie TSUE brak jest podstaw do ograniczania swobody państw członkowskich do ustalania warunków ilościowych umożliwiających uznanie prac modernizacyjnych budynku za przebudowę. Tego rodzaju działania państw członkowskich mogą być jednak podejmowane tylko wtedy, gdy prace modernizacyjne spełniają kryteria przebudowy w rozumieniu art. 12 ust. 2 Dyrektywy 112.

3.

Należy w pełni podzielić stanowisko wyrażone przez TSUE w glosowanym orzeczeniu w odniesieniu do kompetencji tworzenia przez ustawodawców krajowych własnych kryteriów ilościowych umożliwiających ocenę, czy w danym stanie faktycznym doszło do ulepszenia nieruchomości. Na aprobatę zasługuje jednak przede wszystkim potwierdzenie przez TSUE charakteru i zakresu pojęcia pierwszego zasiedlenia jako centralne-

⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2012:461.

go pojęcia z punktu widzenia instytucji zwolnień nieruchomości z podatku VAT w państwach unijnych. Uwzględnić należy, iż w ramach procedury prejudycjalnej TSUE dokonuje wyłącznie wykładni prawa Unii Europejskiej (ewentualnie orzeka w przedmiocie ważności unijnych aktów prawnych). Rolą tego sądu nie jest interpretacja kwestii faktycznych, które zostały podniesione w postępowaniu przed sądem krajowym, który wystąpił z pytaniem prejudycjalnym. Tym bardziej TSUE w orzeczeniu wstępnym nie rozstrzyga o ewentualnych różnicach wynikających z rozumienia przepisów krajowych czy to w zakresie ich wykładni, czy to samego ich stosowania. Odnosząc się do zakresu kompetencji TSUE w ramach procedury prejudycjalnej, należy wskazać, że choć TSUE w komentowanym orzeczeniu nie mógł dokonać bezpośredniej oceny sposobu implementacji przepisów Dyrektywy 112 do polskiego porządku prawnego, to z pewnością sposób ukształtowania odpowiedzi TSUE oraz przyjętą argumentację nie tylko należy uznać za trafną, lecz przede wszystkim użyteczną pod kątem rozumienia i stosowania przepisów ustawy o VAT przez polskie sądy⁸.

4.

Wydanie przez TSUE orzeczenia w sprawie rozumienia pojęcia pierwszego zasiedlenia w przepisach unijnych poprzedzone było dłużej trwającym stanem niepewności w zakresie sposobu transponowania, a dalej rozumienia tej instytucji w prawie polskim. Pojęcie pierwszego zasiedlenia było obecne w polskiej ustawie o VAT w treści obowiązującej na dzień 11 marca 2004 r. W pierwotnym brzmieniu art. 2 pkt 14 ustawy o VAT⁹ pierwsze zasiedlenie określone było jako wydanie pierwszemu nabywcy lub pierwszemu użytkownikowi obiektów budownictwa mieszkaniowego lub ich części w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu.

⁸ Taki sposób postępowania TSUE zgodny jest z przyjętymi przez ten sąd Zalecaniami Trybunału Sprawiedliwości: *Zalecenia dla sądów krajowych, dotyczące składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym*, Dz.Urz. UE C 338/1 z dnia 6 listopada 2012 r., s. 2.

⁹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54 poz. 535).

Akcesja Polski do Unii Europejskiej, a w późniejszym czasie konieczność wdrożenia do polskich przepisów o podatku od towarów i usług postanowień Dyrektywy 112, skutkowałą koniecznością zmiany definicji pierwszego zasiedlenia poprzez rozszerzenie jej zastosowania o budynki o charakterze niemieszkalnym¹⁰. Zmiana ustawy o VAT, która weszła w życie w 2009 r., spowodowała wprowadzenie objęcie pojęciem pierwszego zasiedlenia czynności związanych z nieruchomościami o różnorodnym przeznaczeniu (w tym przeznaczeniu innym niż mieszkalne), jednakże ustawodawca nadal wiązał możliwość zaistnienia pierwszego zasiedlenia od towarzyszenia mu czynności podlegającej opodatkowaniu. Nowelizacja ustawy o VAT skutkowałą również wprowadzeniem możliwości zaistnienia pierwszego zasiedlenia w stosunku do budynków, niebędących wprawdzie budynkami nowymi, lecz w stosunku do których wartość ulepszenia takiego budynku stanowiła co najmniej 30% jego wartości początkowej.

Ze względu na brzmienie art. 2 pkt 14 ustawy o VAT po nowelizacji w polskim piśmiennictwie dominujący stał się pogląd, iż pojęcia pierwszego zasiedlenia w prawie polskim nie można rozumieć poprzez bezpośrednie odwołanie się do języka potocznego¹¹. Termin ten należy analizować w odniesieniu do dwóch elementów wskazanych w definicji wprowadzonej przez ustawodawcę do ustawy o VAT, tj. oddania budynku, budowli lub ich części do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi oraz przede wszystkim w związku z towarzyszącą mu czynnością podlegającą opodatkowaniu. O ile pierwsza część definicji pierwszego zasiedlenia, choć nie zawsze rozumiana w sposób identyczny, wydawała się nie powodować większych wątpliwości interpretacyjnych¹²,

¹⁰ Pismem referencyjnym numer 2006/2542 Komisja Europejska wskazała, że polska regulacja ustawy o VAT w zakresie w jakim ogranicza zastosowanie pojęcia pierwszego zasiedlenia wyłącznie do budynków mieszkalnych narusza prawo unijne. Pismo referencyjne Komisji Europejskiej numer 2006/2542, www.europa.eu (dostęp: 21.11.2017 r.).

¹¹ A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2014, s. 55.

¹² Tytułem przykładu przez pojęcie oddania do użytkowania uznawano przekazanie budynków, budowli lub ich części ich nabywcy lub użytkownikowi do korzystania w sposób zgodny z zakresem przekazanych do nich praw: Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, *Interpretacja indywidualna z dnia 12 lutego 2010 r.*, IPPP1-443-1184-09-3/JB, www.moffnet.gov.pl (dostęp: 21.11.2017 r.), przy czym wystarczającym dla

to drugi człon ten definicji od początku jej wejścia w życie budził liczne kontrowersje zarówno w polskiej literaturze prawa, jak i w orzecznictwie.

NSA już 30 października 2014 r.¹³, opierając się również na stanowisku wyrażonym w piśmiennictwie¹⁴, wyraził poważne wątpliwości co do zasadności bezpośredniego powiązania zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT z zaistnieniem czynności podlegającej opodatkowaniu jako elementu pojęcia pierwszego zasiedlenia. W ocenie NSA tego rodzaju działaniom brak jest uzasadnienia systemowego. NSA za TSUE¹⁵ potwierdził, że nie ma wątpliwości co do zwolnienia sprzedaży nieruchomości z podatku VAT, gdy podatnik po wybudowaniu nieruchomości przeznaczył ją na prowadzenie przez siebie działalności gospodarczej. Zdaniem NSA swoboda państw członkowskich w zakresie możliwości kształtowania pojęcia pierwszego zasiedlenia ogranicza się wyłącznie do interpretacji pojęcia przebudowy budynku, względnie do ustalenia odpowiednich ram czasowych jako warunkujących możliwość zaistnienia takiego zasiedlenia. Podstawową ideą podatku VAT jest obciążanie konsumpcji. W przypadku, gdy dostawa budynku, budowli lub ich części nie prowadzi do zwiększenia wartości ekonomicznej takiej nieruchomości, nie może być mowy o powstaniu jakichkolwiek skutków w zakresie instytucji pierwszego zasiedlenia¹⁶. W wyroku z dnia 14 maja 2015 r.¹⁷ NSA jeszcze

uznania, że doszło do oddania do użytkowania jest uznanie, iż doszło do przejęcia przez nabywcę użytkowania (koniecznym nie jest faktyczne zamieszkanie w lokalu) – zob. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, *Interpretacja indywidualna z dnia 23 grudnia 2009 r.*, IPPP1-443-1054/09-3/AW, www.mf.gov.pl (dostęp: 23.11.2017 r.). Jeszcze szerzej w tym zakresie wypowiedział się NSA, uznając w wyroku z dnia 30 października 2014 r., I FSK 1545/13, LEX nr 15552257, że oddanie do użytkowania na gruncie ustawy o VAT obejmuje każdą formę korzystania z nieruchomości. Stanowisko to zostało potwierdzone wyrokiem NSA z dnia 9 czerwca 2015 r., I FSK 213/14, LEX nr 1931411.

¹³ Wyrok NSA z dnia 30 października 2014 r., I FSK 1545/13, LEX nr 15552257.

¹⁴ S. Majerowski, D. Prokop, *Komentarz do art. 131–137 Dyrektywy 2006/112/WE, [w:] Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, R. Namysłowski (red.), Warszawa 2012, s. 221–286, jak również A. Bartosiewicz, *VAT...*, s. 55.

¹⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Staatssecretaris von Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI: EU:C:19990:61.

¹⁶ Opinia rzecznika generalnego G.G. Jacobs z dnia 25 września 1997 r. w sprawie C-346/95 *Elisabeth Blasi przeciwko Finanzamt München I*, ECLI:EU:C:1997:432.

silniej przesunął granicę swojej interpretacji i uznał wprost, że ustawodawca polski nie był upoważniony do wprowadzania własnej definicji pierwszego zasiedlenia. Pojęcie pierwszego zasiedlenia zawarte w Dyrektywie 112 ma charakter autonomiczny i poza sytuacją, gdy powiązane jest ono z przebudową nieruchomości¹⁸, brak jest podstaw do jego odrębnego definiowania. NSA uznał zatem, że przepis art. 2 pkt 14 lit. a) ustawy o VAT jest częściowo niezgodny z przepisami Dyrektywy 112, a pojęcie pierwszego zasiedlenia powinno być rozumiane jako oddanie do użytkowania przez pierwszego nabywcę lub użytkownika budynku, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu.

5.

Kierunku przyjętej interpretacji pojęcia pierwszego zasiedlenia przez TSUE można było upatrywać już w poprzedzającej wydane orzeczenie opinii rzecznika generalnego¹⁹. Podobnie jak TSUE rzecznik generalny dokonał podziału problematyki pierwszego zasiedlenia na dwa podstawowe zagadnienia, tj. sposób interpretacji samego pojęcia zasiedlenia, a także zakres swobody państw członkowskich w zakresie ograniczania pojęcia pierwszego zasiedlenia w związku z pracami polegającymi na przebudowie budynków. Zarówno sposób analizy prawa podatkowego, jak i konkluzja rzecznika są analogiczne z późniejszymi rezultatami wykładni przeprowadzonymi przez TSUE w glosowanym wyroku. Niemniej warto wskazać, iż zdaniem rzecznika tylko zasiedlenie o charakterze bezprawnym bądź też mające charakter oszukańczy nie mieści się w pojęciu pierwszego zasiedlenia w znaczeniu nadanym mu w Dyrektywie 112. Dodatkowo rzecznik zwrócił uwagę na otwartą perspektywę Dyrektywy 112 w tym znaczeniu, iż legislator unijny akceptuje, że sam proces budo-

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 14 maja 2015 r., I FSK 382/14, LEX nr 1730694.

¹⁸ Więcej na ten temat: Wyrok ETS z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 *ALIX Finanzamt Düsseldorf-Süd v. SALIX Grundstücks –Vermietungsgesellschaft mbH & C. Objekt Offenbach KG*, ECR I-4629.

¹⁹ Opinia rzecznika generalnego Manuela Camposa Sáncheza-Bordony z dnia 4 lipca 2017 r. w sprawie C-308/16 *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, ECLI:EU:C:2017:510.

wy, który skutkuje powstaniem wartości dodanej, wywołuje skutki również wobec budynków używanych.

6.

Głosowany wyrok TSUE z pewnością stanowi kompleksową odpowiedź na wątpliwości w zakresie rzetelności transpozycji przepisów Dyrektywy 112 dotyczących pierwszego zasiedlenia do polskiego porządku prawnego. Interpretacja przepisów Dyrektywy 112 w związku z polskimi przepisami ustawy o VAT dokonana przez TSUE wydaje się w szerokim zakresie odpowiadać stanowisku wyrażanemu czy to w literaturze prawa, czy to w orzecznictwie zarówno w odniesieniu do zbytniego zawężenia pojęcia pierwszego zasiedlenia przez polskiego ustawodawcę, jak i aprobującego wprowadzenie własnych wyznaczników ilościowych umożliwiających kwalifikację modernizacji nieruchomości jako przebudowy na potrzeby regulacji zwolnień z podatku VAT. Polskie organy podatkowe od dłuższego czasu uznawały, iż pierwsze zasiedlenie może mieć miejsce po wybudowaniu budynku, w przypadku zajęcia nieruchomości na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, nawet jeśli działanie to nie zostało powiązane z czynnością podlegającą opodatkowaniu. W świetle głosowanego wyroku organy podatkowe będą musiały jednak zweryfikować swoje stanowisko w zakresie kwalifikacji zaistnienia pierwszego zasiedlenia w stosunku do działań podejmowanych przez podatnika mających na celu przebudowę nieruchomości. Zgodnie z przyjętą przez TSUE wykładnią również w przypadku przebudowy budynku, budowli lub ich części nie ma podstaw do uzależniania pierwszego zasiedlenia od czynności podlegającej opodatkowaniu, jak sprzedaż czy chociażby najem.

7.

Za pozytywny margines swobody w zakresie zwolnień w podatku VAT, niesprzeciwiający się celom regulacji Dyrektywy 112, przyjąć należy potwierdzoną wyrokiem TSUE możliwość legislatorów państw członkowskich tworzenia własnych wskaźników ilościowych czy procentowych umożliwiających uznanie inwestycji poczynionych na nieruchomości za przebudowę. Ramy wskazane przez TSUE w postaci określenia, że przebudowa polega na istotnych (znaczących) zmianach realizowanych celem zmiany wykorzystania lub zmiany warunków zasiedlenia, nie sprzeciwiają się użyciu przez państwa członkowskie własnych, odpowiadającym krajowym potrzebom, mierników.

8.

Uznanie przez TSUE autonomiczności pojęcia pierwszego zasiedlenia z Dyrektywy 112, a jednocześnie niezgodność tego pojęcia z wprowadzoną przez polskiego ustawodawcę definicją pierwszego zasiedlenia, powinny stanowić dla polskiego legislatora impuls celem jak najszybszej zmiany regulacji ustawy o VAT. Niezależnie jednak od zmian dokonanych w VAT, podatnicy już z chwilą wydania przez TSUE głosowanego orzeczenia powoływać się mogą na sposób rozumienia pojęcia pierwszego zasiedlenia przedstawiony przez ten sąd. Polski NSA wielokrotnie podkreślał, iż stosowanie prawa Unii Europejskiej w sprawach podatkowych w takim samym stopniu dotyczy i sądów, i organów administracyjnych, a tego rodzaju działania nie mogą ograniczać się wyłącznie i bezpośrednio do tekstu Traktatów²⁰. W sprawie *Denkavit*²¹ Trybunał Sprawiedliwości wyraźnie potwierdził, że to wykładnia przepisu prawa unijnego dokonana przez Trybunał wyjaśnia i precyzuje w miarę możliwości znaczenie i zakres przepisu prawa unijnego, tak jak powinien być rozumiany i sto-

²⁰ Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., I FSK 4/08, LEX nr 497204, jak również wyrok NSA z dnia 11 marca 2009 r., I FSK 61/09, LEX nr 785302.

²¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 *Amministrazione delle finanze dello Stato v Denkavit italiana Srl.*, ECLI:EU:C:1980:100.

sowany od chwili jego wejścia w życie. Jedynym warunkiem zastosowania interpretacji przepisu dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości jest jedynie materialna identyczność rozstrzyganych kwestii. Zgodnie bowiem z zasadą *acte éclairé* w przypadku braku identyczności nie powstaje sytuacja wykładni²². Nawet zatem organ podatkowy niemający kompetencji do wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym²³, dokonując rozstrzygnięcia, powinien opierać się na znaczeniu przepisu prawnego nadanego mu w orzecznictwie TSUE.

9.

Skutki interpretacji pojęcia pierwszego zasiedlenia dokonanej przez TSUE nie ograniczają się jedynie do rozstrzygnięć, które dokonywane są po wydaniu glosowanego orzeczenia. Wyrok TSUE będzie miał wpływ nie tylko na postępowanie przed sądem krajowym, w ramach którego wystąpiono z pytaniem prejudycjalnym, ale również na podstawie art. 240 §1 ust. 11 Ordynacji podatkowej²⁴ wyrok ten może stanowić podstawę wznowienia innego postępowania podatkowego. Zgodnie z bogatym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości²⁵ odrzucono generalną możliwość każdorazowego wzruszania decyzji ostatecznych, w wyniku wykładni przepisów prawa unijnego dokonanych przez ten Trybunał.

²² Więcej: J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 57 oraz J. Skrzydło, *Doktryna acte éclairé w orzecznictwie Trybunału Wspólnot Europejskich i sądów krajów członkowskich Unii Europejskiej*, [w:] M. Seweryński (red.), *Studia Prawno-Europejskie, tom II*, Łódź 1997, s. 153.

²³ I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej dokonywana przez sądy administracyjne oraz organy administracji podatkowej*, „Toruński Rocznik Podatkowy”, 2010, s. 110.

²⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

²⁵ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 *Kühne & Heitz NV przeciwko Produktschap voor Pluimvee en Eieren*, ECLI:EU:C:2004:17; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 września 2006 r. w sprawach połączonych *i-21 Germany GmbH (C-392/04) and Arcor AG & Co. KG (C-422/04) przeciwko Bundesrepublik Deutschland*, ECLI:EU:C:2006:586; Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 *Amministrazione delle Finanze dello Stato przeciwko Simmenthal SpA*, ECLI:EU:C:1978:49.

W przypadku spełnienia jednak określonych warunków wzruszenie decyzji ostatecznej jest dopuszczalne i nie stanowi naruszenia zasady pewności prawa. TSUE w ramach procedury prejudycjalnej nie wydaje wprawdzie orzeczenia w zakresie zgodności przepisów prawa krajowego z prawem unijnym, lecz dokonuje wyłącznie wykładni prawa Unii Europejskiej. Niemniej wykładnia pojęcia pierwszego zasiedlenia przeprowadzona przez Trybunał Sprawiedliwości pozwoli sądowi polskiemu, o ile będzie to uzasadnione, na wydanie wyroku z częściowym pominięciem przepisów ustawy o VAT bądź z zachowaniem ich pronunijnej wykładni²⁶.

Bibliografia:

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej dokonywana przez sądy administracyjne oraz organy administracji podatkowej*, „Toruński Rocznik Podatkowy”, 2010, s. 89–137.
- Bartosiewicz A., *VAT Komentarz*, wyd. 8, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2014.
- Helios J., *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2002.
- Lasiński-Sulecki K., Zalański A., *Strategie wykorzystywania orzecznictwa ETS w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3 s. 5–10.
- Namysłowski R. (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012.
- Seweryński M. (red.), *Studia Prawno-Europejskie, tom II*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997.

²⁶ K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański, *Strategie wykorzystywania orzecznictwa ETS w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 5–10.