



## Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO  
MICHAŁA BOBEKA  
przedstawiona w dniu 19 marca 2019 r.<sup>1</sup>

### Sprawa C-71/18

#### Skatteministeriet przeciwko KPC Herning

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania)]

Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dostawa gruntu zajętego przez budynek, który ma zostać w części rozebrany i w którego miejsce ma zostać wzniesiony nowy budynek – Artykuł 12 dyrektywy 2006/112/WE – Artykuł 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112 – Zwolnienie z VAT – Zamiar stron – Obiektywna ocena – Pojęcie „budynku”

1. Czy przeniesienie prawa do gruntu z istniejącym budynkiem w sytuacji, kiedy strony w chwili przeniesienia prawa mają wyraźną intencję, zgodnie z którą nabywca lub kolejny nabywca gruntu rozbierze istniejący budynek w celu wzniesienia nowego, stanowi transakcję, która jest zwolniona z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) zgodnie z art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT<sup>2</sup>?
2. Tak, w skrócie, brzmi pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania). Szersza kwestia o charakterze zasadniczym, którą podnosi się w niniejszej sprawie, to rola zamiaru stron w klasyfikacji transakcji w rozumieniu dyrektywy VAT.

### I. Ramy prawne

#### A. Prawo Unii

3. Artykuł 12 dyrektywy VAT stanowi:

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

- (a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;
- (b) dostawa terenu budowlanego.

<sup>1</sup> Język oryginału: angielski.

<sup>2</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

[...]

3. Do celów ust. 1 lit. b) »teren budowlany« oznacza każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie”.

4. Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

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

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

[...]”.

### ***B. Prawo krajowe***

5. Paragraf 13 ust. 1 pkt 9 i art. 13 ust. 3 Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (ujednoliconej ustawy nr 760 z dnia 21 czerwca 2016 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„1. Następujące towary i usługi są zwolnione z podatku:

[...]

9) dostawa nieruchomości. Następujące transakcje są jednak wyłączone z tego zwolnienia:

a) dostawa nowego budynku lub nowego budynku oraz związanego z nim gruntu;

b) dostawa terenu budowlanego, zagospodarowanego lub niezagospodarowanego, a w szczególności dostawa terenu zabudowanego.

[...]

3. Minister ds. opodatkowania może ustanowić szczegółowe przepisy dotyczące definicji nieruchomości w rozumieniu ust. 1 pkt 9”.

6. Paragraf 54 ust. 1 Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (rozporządzenia nr 808 z dnia 30 czerwca 2015 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „rozporządzeniem VAT”) stanowi:

„Pojęcie »budynku«, o którym mowa w § 13 ust. 1 pkt 9) lit. a) ustawy o VAT, oznacza konstrukcje trwale związane z gruntem, które zostały ukończone zgodnie z przeznaczeniem. Dostawę części takiego budynku również uznaje się za dostawę budynku”.

7. Paragraf 56 ust. 1 rozporządzenia VAT stanowi:

„Pojęcie »terenu budowlanego«, o którym mowa w § 13 ust. 1 pkt 9) lit. b) ustawy o VAT, oznacza niezagospodarowany grunt, który zgodnie z ustawą o zagospodarowaniu przestrzennym lub przepisami przyjętymi na jej podstawie przeznaczono na cele, które umożliwiają wzniesienie budynków w rozumieniu § 54 niniejszego rozporządzenia”.

8. Sekcja 2.2 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (instrukcji ministerstwa ds. opodatkowania w sprawie VAT od sprzedaży nowych budynków i terenów budowlanych) ma następujące brzmienie:

„Dostawa budynków i związanego z nimi gruntu nie podlega VAT, jeżeli nie są to nowe budynki.

Jeżeli dostawy dokonuje się w celu wzniesienia nowego budynku, dostawę uznaje się jednak za dostawę terenu budowlanego.

[...]

Jeżeli uzgodniono, że sprzedający rozbierze budynek, lub jeżeli z umowy sprzedaży wynika, że budynki są nabywane w celu ich rozbiórki przez nabywcę, ma miejsce sprzedaż terenu budowlanego.

W innych przypadkach intencja nabywcy nie może być decydująca przy ocenie, czy ma miejsce dostawa terenu budowlanego.

Kryteriami, jakie można wziąć pod uwagę – indywidualnie lub łącznie – w celu określenia, czy ma miejsce dostawa terenu budowlanego, mogą być na przykład cena ustalona w umowie sprzedaży w porównaniu z normalną wartością podobnych towarów, charakter konstrukcji (»szopa«), brak podłączenia do usług publicznych/handlowych, poprzednie przeznaczenie nieruchomości i charakter konstrukcji (na przykład »stodoła« przeznaczona na składowisko, która nie spełnia najbardziej podstawowych warunków przyszłego użytkowania).

Jeżeli stwierdza się, że dostawy dokonano w celu wzniesienia nowego budynku, dostawę uważa się za dostawę terenu budowlanego.

[...]”.

## **II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne**

9. W kwietniu 2012 r. rada miasta Odense (Dania) uchwaliła plan zagospodarowania dla znajdującego się w granicach portu obszaru, który obejmuje nieruchomość nazywaną Finlandkaj nr 12 (zwaną dalej „rozpatrywaną nieruchomością”). Z planu zagospodarowania wynikało między innymi, że magazyn znajdujący się na rozpatrywanej nieruchomości powinien zostać zachowany w maksymalnym możliwym zakresie.

10. KPC Herning A/S (duńska spółka deweloperska i budowlana, zwana dalej „KPC”) i Boligforeningen Kristiansdal (spółdzielnia mieszkaniowa Kristiansdal, Dania) od maja 2013 r. wspólnie opracowywały zlokalizowany w porcie Odense projekt mieszkaniowy adresowany do młodych osób. Projekt ten prowadzony był we współpracy z gminą Odense i portem Odense.

11. W lipcu 2013 r. opracowano projekt poprawki do planu zagospodarowania w celu umożliwienia udzielenia pozwolenia na budowę mieszkaniową w ramach obszaru istniejącego magazynu na rozpatrywanej nieruchomości. Zgodnie z tą poprawką, przyjętą przez radę miasta Odense w dniu 4 grudnia 2013 r., należało zachować środkową część wschodniej ściany szczytowej magazynu.

12. W listopadzie 2013 r. – po skierowaniu projektu poprawki do planu zagospodarowania do konsultacji, lecz przed jej formalnym przyjęciem – KPC dokonała warunkowego nabycia rozpatrywanej nieruchomości od portu Odense („pierwsza sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości”). Strony założyły, że transakcja jest zwolniona z VAT, lecz przewidziały w umowie, że gdyby okazało się, że transakcja ta podlega jednak opodatkowaniu VAT, wszelki należny VAT zostanie uiszczony przez KPC. Umowa sprzedaży została, między innymi, obwarowana warunkiem zawarcia przez KPC z publiczną spółdzielnią mieszkaniową umowy w przedmiocie realizacji na nieruchomości projektu mieszkań dla młodych osób oraz przyjęcia przez gminę Odense ostatecznego planu zagospodarowania zezwalającego na realizację rozpatrywanego projektu.

13. W dniu 5 grudnia 2013 r. KPC zawarło trzy umowy z Boligforeningen Kristiansdal. Były to: (i) warunkowa umowa ramowa w sprawie sprzedaży nieruchomości z istniejącym magazynem („odsprzedaż rozpatrywanej nieruchomości”) i jego późniejszej przebudowy na mieszkania dla młodych osób; (ii) warunkowa umowa sprzedaży rozpatrywanej nieruchomości oraz (iii) umowa w przedmiocie realizacji mieszkań „pod klucz” odnosząca się do przebudowy rozpatrywanej nieruchomości.

14. Z warunkowej umowy ramowej wynika, że wraz z dwiema pozostałymi umowami tworzy ona jedną, całościową podstawę umowną. Umowa ramowa stanowi, że Boligforeningen Kristiansdal był gotowy nabyć nieruchomość, aby jako przedsiębiorca budowlany i zarządca przebudować ją na mieszkania, które następnie byłyby wynajmowane i zarządzane przez tę spółdzielnię, oraz że KPC zastrzegło sobie, jako warunek sprzedaży nieruchomości, prawo do przygotowania dokumentacji projektowej oraz wykonania, jako wykonawca, przebudowy nieruchomości na mieszkania. Ta umowa ramowa została opatrzona między innymi warunkiem, że KPC ostatecznie nabędzie nieruchomość od portu Odense.

15. Zgodnie z warunkową umową sprzedaży cenę sprzedaży uznano za zwolnioną z VAT, ponieważ transakcja odnosiła się do nieruchomości zabudowanej. Zgodnie z postanowieniami tej umowy to KPC ponosiło ryzyko w przypadku, gdyby transakcja, wbrew oczekiwaniom stron, okazała się opodatkowana VAT. Umowa sprzedaży została opatrzona tymi samymi warunkami, co umowa ramowa. Warunkowa umowa w przedmiocie realizacji mieszkań „pod klucz” stanowiła, że KPC było zobowiązane do wykonania wszystkich robót koniecznych dla zrealizowania budowy w stanie w pełni wykończonym, chociaż to sam Boligforeningen Kristiansdal miał zająć się rozbiórką istniejącego na nieruchomości magazynu. Związany z tym koszt został oszacowany na 625 000 koron duńskich (DKK), co obejmowało także VAT.

16. W dniu 7 marca 2014 r. Boligforeningen Kristiansdal zawarł z inną spółką umowę w przedmiocie rozbiórki magazynu (z wyjątkiem środkowej części wschodniej ściany szczytowej, która miała zostać zachowana). KPC nie brało udziału w rozbiórce magazynu, która została przeprowadzona przez Boligforeningen Kristiansdal na jego własny koszt i ryzyko.

17. W dniu 15 sierpnia 2015 r. znajdujące się na działce mieszkania były gotowe do zasiedlenia.

18. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający magazyn był wynajmowany przez port Odense dopóty, dopóki nie został sprzedany KPC, a jego wartość dla celów podatkowych została oszacowana na 814 000 DKK. W momencie zarówno sprzedaży, jak i późniejszej odsprzedaży magazyn był w pełni funkcjonalny i można go było wykorzystać na przykład na potrzeby imprez kulturalnych i sportowych. Magazyn nie nadawał się jednak do urządzenia w nim mieszkań. Bezsporny jest fakt, że w momencie dokonania rozpatrywanych transakcji port Odense, KPC i Boligforeningen Kristiansdal zgadzały się co do tego, że magazyn – z wyjątkiem części wschodniej ściany szczytowej – miał zostać rozebrany w celu zrealizowania projektu budowy mieszkań.

19. W dniu 10 grudnia 2013 r. KPC zażądało od Skatterrådet (krajowej rady podatkowej, Dania) udzielenia wiążącej odpowiedzi na pytanie, czy pierwsza sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości przez port Odense i jej odsprzedaż na rzecz Boligforeningen Kristiansdal były zwolnione z VAT. Skatterrådet (krajowa rada podatkowa) udzieliła wiążącej odpowiedzi pismem z dnia 24 czerwca 2014 r., przy czym na obydwa pytania odpowiedziała przecząco.

20. KPC zaskarżyło decyzję Skatterrådet (krajowej rady podatkowej) przed Landsskatteret (krajową podatkową komisją odwoławczą, Dania), która decyzją z dnia 9 grudnia 2015 r. orzekła, że nie ma podstaw do uznania nieruchomości za teren budowlany, skoro w czasie dokonania obydwu transakcji sprzedaży na działce znajdował się budynek i to nie KPC miało uczestniczyć w późniejszych robotach rozbiórkowych, ale spółdzielnia mieszkaniowa, która miała przeprowadzić rozbiórkę na własny koszt i ryzyko.

21. Pismem z dnia 9 marca 2016 r. Skatteministeriet (ministerstwo ds. opodatkowania, Dania) wniosło skargę na decyzję Landsskatteret (krajowej podatkowej komisji odwoławczej) do Retten i Herning (sądu w Herning, Dania), który przekazał sprawę do Vestre Landsret (sądu apelacyjnego regionu zachodniego, Dania). Jednak, mając wątpliwości co do prawidłowej wykładni określonych przepisów dyrektywy VAT, postanowieniem z dnia 15 maja 2017 r. sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy zgodne z art. 135 ust. 1 lit. j) w związku z art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, uwzględniając art. 135 ust. 1 lit. k) w związku z art. 12 ust. 1 lit. b) i art. 12 ust. 3 tej dyrektywy, jest uznanie przez państwo członkowskie, w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, dostawy terenu, na którym w momencie dostawy znajduje się budynek, za sprzedaż terenu budowlanego podlegającą [VAT], jeżeli intencją stron jest całkowita bądź częściowa rozbiórka tego budynku w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku?”.

22. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez KPC, rząd duński i Komisję Europejską. Strony te przedstawiły również argumentację ustnie na rozprawie w dniu 30 stycznia 2019 r.

### III. Analiza

23. Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy uregulowanie krajowe, zgodnie z którym dostawa terenu, na którym znajduje się budynek, stanowi sprzedaż terenu budowlanego podlegającą VAT, jeżeli zamiarem stron jest rozbiórka tego budynku w celu umożliwienia wzniesienia nowego, jest zgodne z art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT.

24. Strony, które przedstawiły uwagi w niniejszym postępowaniu, mają różne poglądy w tej kwestii.

25. KPC proponuje, aby udzielić na to pytanie odpowiedzi przeczącej. W szczególności twierdzi ono, że obie transakcje będące przedmiotem postępowania głównego (pierwsza sprzedaż i odsprzedaż rozpatrywanej nieruchomości) są zwolnione z VAT, ponieważ stanowią „dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu” w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT. Komisja ze swojej strony zgadza się z KPC w odniesieniu do pierwszej transakcji, ale uważa, że późniejsze transakcje między KPC i Boligforeningen Kristiansdal (które, jej zdaniem, należy oceniać łącznie) stanowią dostawę „budynek lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem”. W związku z tym te ostatnie transakcje podlegałyby opodatkowaniu VAT na mocy art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT. Rząd duński proponuje z kolei, aby na pytanie prejudycjalne udzielić odpowiedzi twierdzącej. Jego zdaniem na mocy art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT państwa członkowskie mają prawo uznać działkę, taką jak ta będąca przedmiotem analizy, za „teren budowlany”. Sprzedaż takiej działki byłaby w konsekwencji opodatkowana VAT zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT.

26. Uważam, że na pytanie prejudycjalne powinno się co do zasady udzielić odpowiedzi przeczącej. Ocena potencjalnej dostawy terenu budowlanego w świetle dyrektywy VAT musi być oparta na tym samym toku rozumowania co ocena wszelkich innych transakcji w świetle tej dyrektywy – przedmiotem oceny jest *obiektywny charakter* transakcji w *chwili świadczenia*. W takich ramach *subiektywny* zamiar stron w odniesieniu do przyszłego przeznaczenia nieruchomości ma z pewnością znaczenie. Sam w sobie nie może on jednak być rozstrzygający i nadrzędny wobec jakichkolwiek – czy też wręcz wszystkich – innych obiektywnych czynników dotyczących świadczenia.

27. W dalszej części opinii skupię się przede wszystkim na krajowych przepisach i ich funkcji w klasyfikacji niektórych transakcji. Wydanie rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie pozostaje w gestii sądu krajowego. Na początku trzeba jednak wstępnie wyjaśnić, które transakcje w rzeczywistości mają podlegać ocenie.

#### A. *Która(-e) transakcja(-e)?*

28. W postanowieniu odsyłającym, jak również w niektórych uwagach przedstawionych przez strony, obie transakcje polegające na, odpowiednio, pierwszej sprzedaży rozpatrywanej nieruchomości (przez port Odense na rzecz KPC) i jej odsprzedaży (przez KPC na rzecz Boligforeningen Kristiansdal) są analizowane łącznie, przy czym nie dokonuje się między nimi żadnego rozróżnienia. Z tymi dwiema transakcjami sprzedaży wiąże się sieć dalszych umów między KPC a Boligforeningen Kristiansdal, przedstawionych w zarysie powyżej w pkt 13 niniejszej opinii. Wydaje się, że założono, iż transakcje te, a w szczególności dwie transakcje sprzedaży, nawet jeśli nie są oceniane łącznie, muszą przynajmniej dzielić ten sam los w odniesieniu do ich opodatkowania na gruncie przepisów dotyczących VAT.

29. Nie ulega wątpliwości, że obie transakcje sprzedaży są ze sobą powiązane. Pierwszą sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości opatrzone warunkiem zawarcia przez KPC z publiczną spółdzielnią mieszkaniową umowy w przedmiocie realizacji na nieruchomości projektu mieszkań dla młodych osób. Z kolei warunkiem odsprzedaży rozpatrywanej nieruchomości było dokonanie przez KPC jej nabycia od port Odense.

30. Trybunał orzekał już, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny. Jest tak również wówczas, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowią świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowią świadczenie lub świadczenia dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego<sup>3</sup>.

31. Niemniej jednak trudno mi dostrzec, w jaki sposób ten tok rozumowania, mający zwykle zastosowanie do zespołu lub sieci umów między tymi samymi stronami, można by zastosować do rozpatrywanych transakcji. Po pierwsze, transakcje te były dokonywane w różnym czasie przez różne strony (port Odense i KPC z jednej strony oraz KPC i Boligforeningen Kristiansdal z drugiej strony)<sup>4</sup>. Po drugie, transakcji tych, a w szczególności dwóch kolejnych transakcji sprzedaży, nie można uznać

3 Zobacz, między innymi, wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 32–34 i przytoczone tam orzecznictwo).

4 W sprawie znaczenia tego ostatniego elementu zob. na przykład wyroki: z dnia 8 lipca 1986 r., Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, pkt 15); a także z dnia 29 marca 2007 r., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, pkt 25).

za pomocnicze względem siebie. W świetle celu handlowego i uzasadnienia gospodarczego pierwsza sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości stanowi, sama w sobie, świadczenie „główne” i to samo dotyczy odsprzedaży tej nieruchomości. Choć obie transakcje są ze sobą powiązane, nie można tak naprawdę powiedzieć, że stanowią część jednego pakietu.

32. W związku z powyższym każdą z tych transakcji sprzedaży należy – zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT – uznać za odrębną i niezależną<sup>5</sup>. Każda podlega zatem ocenie – dla celów przepisów dotyczących VAT – na własnych warunkach i w świetle swoich specyficznych cech.

33. Niemniej jednak fakt, że tych dwóch transakcji sprzedaży nie można uznać za jedną, nie stoi na przeszkodzie temu, aby w świetle przepisów dotyczących VAT – po zastosowaniu kolejno tych samych kryteriów – ostatecznie opodatkować je w ten sam sposób. Treść obu transakcji i okoliczności, w jakich ich dokonano, są w końcu w dużej mierze podobne. Jednak ustalenie tego, czy tak rzeczywiście jest, a w szczególności tego, czy trzy transakcje zawarte między KPC a Boligforeningen Kristiansdal w dniu 5 grudnia 2013 r.<sup>6</sup> powinno się uznać za pojedynczą transakcję dla celów VAT, będzie należeć do sądu odsyłającego<sup>7</sup>.

### ***B. Uregulowanie krajowe będące przedmiotem postępowania głównego***

34. Na wstępie chciałbym podkreślić dwa kluczowe elementy oceny transakcji na podstawie dyrektywy VAT – moment, w odniesieniu do którego należy dokonać tej oceny, oraz jej charakter.

35. Po pierwsze, zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT, zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny, co do zasady, „w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”. *Momentem*, w którym należy ocenić daną transakcję w celu określenia, czy powoduje ona powstanie obowiązku podatkowego w VAT, jest, co do zasady, moment *dostarczenia* danego towaru lub *wykonania* danej usługi. Należy zauważyć w tym względzie, że zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT „»dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”.

36. Po drugie, w odniesieniu do sposobu, w jaki ocena ta musi zostać dokonana, powinno się podkreślić jej *obiektywny* charakter. Celem tego działania jest ustalenie *rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych* w odniesieniu do danej transakcji<sup>8</sup> poprzez uwzględnienie wszystkich istotnych czynników<sup>9</sup>. Perspektywa, jaką należy przyjąć, to perspektywa niezależnego obserwatora starającego się ustalić faktyczny charakter i cel transakcji poprzez uwzględnienie wszystkich obiektywnych okoliczności<sup>10</sup>.

37. Okoliczności te obejmują w szczególności specyficzne cechy dostarczanego produktu lub świadczonej usługi, sposób świadczenia oraz, ogólniej, okoliczności transakcji. W tym kontekście zamiar stron również może stanowić istotny element. Trybunał konsekwentnie orzekał, że „zgłoszony zamiar stron dotyczący opodatkowania danej czynności podatkiem VAT powinien być brany pod uwagę przy całościowej ocenie okoliczności takiej transakcji, o ile można go ustalić na podstawie obiektywnych wskazówek”<sup>11</sup>.

5 Zobacz podobnie wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

6 Zobacz pkt 13–15 powyżej.

7 Odniosę się do tego zagadnienia w pkt 66–73 poniżej.

8 Zobacz podobnie wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zobacz ponadto moja opinia w sprawie E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, pkt 82).

10 Tamże, pkt 77.

11 Zobacz wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

38. Domyślną zasadą, jaką należy stosować przy ocenie transakcji, jest zatem ocena *wszystkich obiektywnych elementów w momencie świadczenia*.

39. W tym kontekście zgodność uregulowania krajowego takiego jak (w części) sekcja 2.2 instrukcji ministerstwa ds. opodatkowania w sprawie VAT od sprzedaży nowych budynków i terenów budowlanych (zwana dalej „sekcją 2.2”) wydaje się problematyczna.

40. Co do zasady uregulowanie zawarte w sekcji 2.2 wydaje się odzwierciedlać zarysowane wyżej podejście – domyślnie „dostawa budynków i związanego z nimi gruntu nie podlega VAT, jeżeli nie są to nowe budynki”. Ponadto dalsza część tego uregulowania stanowi, że w (innych) ogólnych przypadkach „zamiar nabywcy nie może być decydujący przy ocenie, czy ma miejsce dostawa terenu budowlanego”, przy czym na potrzeby tej oceny należy uwzględnić szereg (obiektywnych) kryteriów.

41. W sekcji 2.2 wprowadzono jednak również szczególną kategorię, gdzie stwierdza się, że „jeżeli uzgodniono, że sprzedający rozbiere budynek, lub jeżeli z umowy sprzedaży wynika, że budynki są nabywane w celu ich rozbiórki przez nabywcę, ma miejsce sprzedaż terenu budowlanego”.

42. To konkretne uregulowanie krajowe (czy też raczej ten konkretny wyjątek od krajowej zasady ogólnej) wydaje się odbiegać od zilustrowanych powyżej zasad wynikających z przepisów dotyczących VAT pod dwoma ważnymi względami. Po pierwsze, tego, czy transakcja podlega opodatkowaniu VAT, zgodnie z sekcją 2.2 nie ustala się na podstawie stanu rzeczy w momencie świadczenia, lecz na podstawie zdarzeń, które mają mieć miejsce w przyszłości (*aspekt czasowy*). Po drugie, zamiar stron wynikający z umowy staje się w toku oceny elementem rozstrzygającym, podczas gdy wszystkie obiektywne cechy rozpatrywanej transakcji są pomijane (*charakter oceny*).

43. Moim zdaniem stosowanie uregulowania krajowego takiego jak ta część sekcji 2.2 prawdopodobnie będzie skutkować błędnymi ocenami w odniesieniu do transakcji takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego. Bardziej szczegółowa analiza transakcji będących przedmiotem postępowania głównego może wyraźniej pokazać, dlaczego na pytanie prejudycjalne powinno się moim zdaniem udzielić odpowiedzi przeczącej.

### **C. Pierwsza sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości**

44. W ramach pierwszej transakcji KPC nabyło od portu Odense rozpatrywaną nieruchomość, składającą się z działki, która była niemal w całości zajęta przez magazyn. W momencie sprzedaży magazyn był w nienaruszonym stanie, był w pełni funkcjonalny i wyceniany – według duńskiej administracji podatkowej – na 814 000 DKK.

45. W związku z tym w świetle analizy tej transakcji na podstawie obiektywnych cech wydaje się ona wchodzić bezpośrednio w zakres kategorii, o której mowa w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT: „dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu”.

46. Rząd duński twierdzi jednak, że taki wniosek niesłusznie pomijałby prawdziwy cel transakcji. Zamiarem stron – co znalazło odzwierciedlenie w umowie – było niewątpliwie przeniesienie własności działki, na której miał być później wzniesiony nowy budynek. Strony były zgodne, że żadna budowa nie byłaby możliwa bez wcześniejszej rozbiórki magazynu. Zgodnie z planami zatwierdzonymi przez gminę Odense jedynie bardzo niewielka część tego budynku (część wschodniej ściany szczytowej) miała zostać włączona w nowy budynek.

47. Na poparcie swojego argumentu rząd duński powołuje się na wyrok w sprawie Don Bosco, w którym Trybunał uznał, że zwolnieniem z VAT przewidzianym dla dostawy terenu niezabudowanego innego niż teren budowlany „nie jest objęta dostawa działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji



i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedający, rozpoczęła się przed tą dostawą”<sup>12</sup>.

48. Uważam, że argument podniesiony przez rząd duński nie jest przekonujący. Opiera się on na wyolbrzymieniu znaczenia, jakie zamiar stron może mieć przy określaniu prawdziwego charakteru i celu danej transakcji w rozumieniu przepisów o VAT. Co więcej, przesuwa stwierdzenia poczynione przez Trybunał w sprawie Don Bosco poza zakres i logiczne granice tej sprawy.

49. Jak wskazano w pkt 36–38 powyżej, transakcję gospodarczą należy przede wszystkim analizować w świetle jej obiektywnych cech. Zamiar stron w odniesieniu do dostarczanego produktu również może być istotnym elementem w tym kontekście, ponieważ może rzucać więcej światła na uzasadnienie transakcji.

50. Ma to jednak miejsce wyłącznie w zakresie, w jakim zamiar stron jest odzwierciedlony lub podkreślony we właściwościach transakcji jako takiej. Same oświadczenia stron, nieoparte żadnymi konkretnymi dowodami, nie mogą odgrywać żadnej roli. Co ważniejsze, zamiar stron jest istotny tylko wtedy, kiedy dotyczy celu, jaki realizują one *poprzez* daną transakcję. Zamiar stron ma natomiast małe znaczenie lub nie ma go w ogóle, kiedy – tak jak w niniejszej sprawie – dotyczy tego, co ma się zdarzyć z produktem po dostawie wskutek interwencji osób trzecich, w jakimś momencie w przyszłości.

51. Innymi słowy, zamiar i plany stron mogą wypaczać lub potwierdzać określoną interpretację rzeczywistości. Niemniej jednak zamiar stron nie może być nadrzędny wobec rzeczywistości, chyba że ocena w świetle prawa podatkowego ma się stać przykładem metafizycznego woluntaryzmu, gdzie, parafrazując Schopenhauera, transakcja jest jedynie wolą i przedstawieniem<sup>13</sup>.

52. Ponadto stanowisko bronione przez rząd duński nie znajduje żadnego oparcia w orzecznictwie. Przykładowo, w wyroku w sprawie Teleos Trybunał wskazał, że wbrew argumentacji stron, zgodnie z którą zamiar dostawcy i nabywcy dokonania danej transakcji jest wystarczający do zakwalifikowania jej jako takiej, „z orzecznictwa Trybunału wynika, iż obowiązek przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania w celu ustalenia zamiaru podatnika jest sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT w postaci zagwarantowania pewności prawa oraz ułatwienia stosowania podatku VAT poprzez uwzględnienie *obiektywnego charakteru danej transakcji, chyba że ma miejsce sytuacja wyjątkowa*”. Trybunał podkreślił następnie, że klasyfikacja transakcji musi być dokonywana „na podstawie elementów obiektywnych”<sup>14</sup>.

53. W związku z powyższym staje się jasne, dlaczego niniejsza sprawa różni się od sprawy Don Bosco. W sprawie Don Bosco Trybunał skupił się na rzeczywistości rozpatrywanej transakcji gospodarczej. Nabywca miał zamiar wybudować coś nowego na nabywanej działce – na miejscu konstrukcji, która w chwili zawarcia transakcji była już rozbierana przez samego sprzedającego. W praktyce nabywca nabywał działkę, która była w zasadzie gotowa do nowej zabudowy. W związku z tym fakt, że sytuacja ta zaistniałaby dopiero jakiś czas po dacie przeniesienia własności nieruchomości, nie miał dużego znaczenia.

12 Wyrok z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, zwany dalej „Don Bosco”).

13 A. Schopenhauer, *Die Welt als Wille und Vorstellung* (pierwsze wydanie w F.A. Brockhaus, Lipsk, 1819 r.).

14 Wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 39, 40). Wyróżnienie własne.

54. Wyjaśnia to pkt 39 wyroku w sprawie Don Bosco. Jak zauważył Trybunał, celem gospodarczym czynności podjętych przez sprzedawcę (dostawy działki i ukończenia robót rozbiórkowych) była „dostawa działki *gotowej pod budowę*”<sup>15</sup>. Trybunał wskazał ponadto, że stary budynek był bezużyteczny dla działalności gospodarczej nabywcy, a działka stałaby się dla niego użyteczna pod względem gospodarczym dopiero po ukończeniu robót rozbiórkowych<sup>16</sup>, które zostały zorganizowane i opłacone przez sprzedającego<sup>17</sup>.

55. Wszystko to stoi w sprzeczności z niniejszą sprawą, w której w chwili pierwszej sprzedaży rozpatrywanej nieruchomości magazyn był nadal w stanie nienaruszonym i nie rozpoczęto jeszcze żadnych robót rozbiórkowych. Data rozbiórki nie była jeszcze dokładnie przewidziana, a poza tym proces miał zostać przeprowadzony nie przez KPC, ale przez kolejnego nabywcę działki.

56. Taka wykładnia wyroku w sprawie Don Bosco znajduje ponadto potwierdzenie w wyrokach Trybunału, w których dostawę nieruchomości, na którą składają się grunt i stary budynek w trakcie przebudowy w nowy budynek, uznano za zwolnioną z VAT, ponieważ „w momencie tej dostawy stary budynek *został poddany jedynie częściowym robotom rozbiórkowym* i przynajmniej w części był jeszcze użytkowany jako taki”<sup>18</sup>.

57. W niniejszej sprawie sytuacja w chwili dokonania transakcji wyglądała obiektywnie tak, że nie można było całkowicie wykluczyć zmiany planu w odniesieniu do losu magazynu – niezależnie od tego, jak mało prawdopodobne mogło to być w opinii stron. Co do zasady, opóźnienie robót lub spór dotyczący rozbiórki starego budynku, lub budowa nowego budynku, lub choćby zmiany planu zagospodarowania (na przykład spowodowane kwestiami pojawiającymi się na etapie rozbiórki magazynu) mogłyby mieć wpływ na przeznaczenie istniejącego magazynu.

58. Nie jest to w żadnym razie jedynie hipotetyczny scenariusz. W rzeczywistości pierwotny plan zagospodarowania dla tego obszaru przyjęty przez gminę Odense przewidywał, że rozpatrywany magazyn miał zostać zachowany „w maksymalnym możliwym zakresie”. Dopiero później plan zagospodarowania został zmieniony w ten sposób, że jedynym elementem architektonicznym starego budynku, który należało zachować, była środkowa część wschodniej ściany szczytowej magazynu. Chociaż zmianę tę przewidziano jeszcze przed podpisaniem umowy sprzedaży, została ona skutecznie przyjęta dopiero po jej zawarciu<sup>19</sup>.

59. Za nieprzekonujący uważam również drugi argument podniesiony przez rząd duński, zgodnie z którym miał on prawo zakwalifikować rozpatrywaną działkę jako „teren budowlany” ze względu na to, że definicję tego pojęcia na mocy art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT pozostawiono państwu członkowskim<sup>20</sup>. Jak słusznie zauważyła Komisja, swoboda państw członkowskich w określaniu, co stanowi „teren budowlany”, nie może posunąć się aż tak daleko, aby ingerować w pojęcie „budynku”, które – odmiennie – jest pojęciem wspólnotowym<sup>21</sup>. Pojęcie to zostało ponadto zdefiniowane dość szeroko w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT jako „*dowolna* konstrukcja trwale związana z gruntem”<sup>22</sup>.

15 Don Bosco, pkt 39. Wyróżnienie własne.

16 Tamże.

17 Don Bosco, pkt 32.

18 Zobacz wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo). Wyróżnienie własne.

19 Zobacz pkt 11, 12 powyżej.

20 Zobacz również wyrok z dnia 28 marca 1996 r., Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, pkt 25, 26).

21 Zobacz tamże, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo. Podobnie Trybunał orzekł również, że pojęcia „dostawy budynków lub części budynków i związanego z nimi gruntu” nie można określać w odniesieniu do prawa krajowego, lecz należy je interpretować jednolicie – zob. między innymi wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, pkt 15).

22 Wyróżnienie własne.

60. W tym kontekście dodałbym jedynie, że w ramach niniejszej analizy fakt, iż część ściany szczytowej starego budynku zachowano w nowym, jest bez znaczenia. Jak rozumiem, ta część budynku została najpierw zdemontowana, a następnie wkomponowana w nowy budynek. Moim zdaniem nie ma żadnej rozsądnej wykładni pojęcia „budynek” w rozumieniu art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT, która pozwalałaby rozciągnąć to pojęcie tak dalece, by objęło ono element starego budynku, który został później po prostu wkomponowany w nowy budynek lub wykorzystany do jego budowy, nie będąc nawet nigdy związanym z gruntem. W związku z tym, mimo że koncepcja ta była w zarysie przedmiotem dyskusji między stronami, nie widzę celowości analizowania tej kwestii w szczegółach, ponieważ ma niewielkie znaczenie dla niniejszej sprawy.

61. Wreszcie, wniosek, zgodnie z którym pierwszą sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości trudno uznać za sprzedaż terenu budowlanego w rozumieniu przepisów dotyczących VAT, znajduje potwierdzenie w dwóch dodatkowych argumentach.

62. Po pierwsze, Trybunał orzekł już, że ratio legis art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT zasadza się na względnym braku wartości dodanej przy sprzedaży starego budynku. Trybunał zauważył, że „sprzedaż budynku następująca po jego pierwszej dostawie na rzecz konsumenta końcowego, stanowiącej zakończenie procesu produkcji, [...] nie prowadzi do powstania istotnej wartości dodanej i w związku z tym powinna co do zasady być objęta zwolnieniem”<sup>23</sup>.

63. Z tej perspektywy rozpatrywana transakcja nie może uzasadniać nałożenia VAT – na nieruchomości nie wykonano żadnej czynności, która mogłaby zwiększyć jej wartość gospodarczą dla KPC. W rzeczywistości, zanim nieruchomość ta mogła zostać ponownie włączona w łańcuch produkcji przynoszący wzrost wartości, magazyn musiał zostać rozebrany<sup>24</sup>.

64. Po drugie, Trybunał stwierdził niedawno, że art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT „łącznie dokonują rozróżnienia między nowym a starym budynkiem, przy czym sprzedaż starego budynku *nie jest co do zasady objęta VAT*”<sup>25</sup>. W tym względzie zastanawiam się, czy jeżeli sprzedaż działki ze starym budynkiem, który można by natychmiast wykorzystać pod względem gospodarczym, miałaby być kwalifikowana jako sprzedaż terenu budowlanego, nie powodowałoby to problemów w świetle zasady neutralności podatkowej. Istotnie, analogiczne transakcje byłyby objęte VAT lub zwolnione z VAT wyłącznie na podstawie deklarowanej intencji stron w odniesieniu do przyszłego przeznaczenia budynku, niezależnie od jego stanu fizycznego.

65. Ze względu na oddzielenie stosowania przepisów od obiektywnej rzeczywistości podejście to mogłoby również sprawić, że ich obchodzenie stałoby się relatywnie proste. Istotnie, strony mogłyby z łatwością zawrzeć w umowie jakieś oświadczenie dotyczące przyszłości budynku, aby uzyskać pożądaną skuteczną w zakresie opodatkowania VAT. Nie uważam za akceptowalne tego, że organy podatkowe ponosiłyby następnie ciężar kontrolowania – na późniejszym etapie – czy i w jakim zakresie zadeklarowany zamiar stron rzeczywiście został zrealizowany.

#### ***D. Odsprzedaż rozpatrywanej nieruchomości***

66. Wydaje mi się, że przedstawione powyżej rozważania dotyczące sprzedaży rozpatrywanej nieruchomości mogłyby w równym stopniu odnosić się do późniejszej odsprzedaży tej nieruchomości.

23 Zobacz wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W tej kwestii, bardziej ogólnie, zob. opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, pkt 15).

25 Wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 29, 30). Wyróżnienie własne.

67. Ta druga transakcja – zawarta między KPC a Boligforeningen Kristiansdal – dotyczyła, jak rozumiem, tej samej nieruchomości, która była przedmiotem pierwszej sprzedaży. Późniejsza transakcja również dotyczyła zatem sprzedaży działki, na której znajdował się magazyn, który był w nienaruszonym stanie, był w pełni funkcjonalny i miał pewną (istotną) wartość. Podobnie do moich uwag dotyczących pierwszej transakcji również tutaj w chwili, w której, jak się wydaje, sprzedający przeniósł własność nieruchomości na nabywcę, nie rozpoczęto jeszcze żadnych robót rozbiórkowych.

68. Na rozprawie Komisja zasugerowała jednak, że odsprzedaży rozpatrywanej nieruchomości nie powinno się postrzegać odrębnie, lecz jako część zestawu transakcji, który, na mocy samych warunków rozpatrywanych umów, należy analizować jako całość. Zdaniem Komisji takie podejście oznacza, że powinno się uznać, iż łącznie wszystkie transakcje między KPC a Boligforeningen Kristiansdal składają się na „dostawę budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem” w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

69. Moim zdaniem materiały zawarte w aktach sprawy nie są wystarczające, aby Trybunał mógł zająć definitywne stanowisko w tej kwestii. Ponadto co do zasady to do sądu krajowego należy ustalenie, w świetle zasad określonych przez Trybunał<sup>26</sup>, czy formalnie odrębne transakcje są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny<sup>27</sup>.

70. Dodałbym również w tym kontekście, że pytanie przedstawione przez sąd krajowy zostało sformułowane w sposób abstrakcyjny i skupia się na znaczeniu zamiaru stron dla oceny przeniesienia prawa do gruntu z istniejącym budynkiem dla celów VAT. Sąd odsyłający nie dążył do uzyskania od Trybunału wskazówek w konkretnej kwestii podniesionej przez Komisję. Pozostaje zatem jeszcze kilka uwag końcowych, które można zaproponować w ramach wsparcia sądu krajowego, jeśli miałby takiego potrzebować.

71. Z umowy ramowej wydaje się jasno wynikać, że to Boligforeningen Kristiansdal nabył nieruchomość, aby następnie prowadzić działalność jako przedsiębiorca budowlany i zarządca. KPC, ze swojej strony, zostało jedynie wskazane jako wykonawca w zakresie przygotowania dokumentacji projektowej oraz wykonania przebudowy nieruchomości na mieszkania. Ponadto, zanim KPC mogło rozpocząć jakiegokolwiek prace budowlane, Boligforeningen Kristiansdal musiał zorganizować rozbiórkę istniejącego magazynu i za nią zapłacić. To również Boligforeningen Kristiansdal musiał wziąć na siebie wszelką ewentualną odpowiedzialność wynikającą z robót rozbiórkowych.

72. W tym kontekście wydaje się, że zanim wybudowano mieszkania, Boligforeningen Kristiansdal działał jak właściciel rozpatrywanej nieruchomości, co w świetle art. 14 i 63 dyrektywy VAT<sup>28</sup> stanowi zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. W tym względzie Trybunał wyjaśnił, że pojęcie „dostawy towaru” należy interpretować w ten sposób, że oznacza ono „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, nawet gdy nie następuje przeniesienie własności towaru w sensie prawnym”<sup>29</sup>.

73. Ponadto, podobnie jak w przypadku pierwszej transakcji, nie wydaje się, aby przed odsprzedażą wykonano na nieruchomości jakiegokolwiek prace, które zwiększyłyby jej wartość, a tym samym uzasadniałyby pobranie VAT.

<sup>26</sup> Zobacz pkt 33 powyżej.

<sup>27</sup> Zobacz podobnie wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 51–54); z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 32, 33).

<sup>28</sup> Zobacz pkt 35 powyżej.

<sup>29</sup> Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 9).

74. Jednak to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy elementy te, oceniane łącznie z wszystkimi innymi istotnymi czynnikami, mogą wskazywać na to, że dla celów zastosowania przepisów dotyczących VAT odsprzedaż rozpatrywanej nieruchomości stanowi „dostawę budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu” w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT.

75. W każdym razie, niezależnie od tego, jak ostatecznie zostanie sklasyfikowana druga transakcja, z powyższych rozważań wynika, że uregulowanie krajowe, takie jak część sekcji 2.2, zgodnie z którą dostawa terenu, na którym znajduje się budynek, automatycznie stanowi sprzedaż terenu budowlanego podlegającą VAT, jeżeli zamiarem stron jest rozbiórka tego budynku w celu umożliwienia wzniesienia nowego, nie jest zgodne z przepisami dyrektywy VAT.

#### **IV. Wnioski**

76. Podsumowując, proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedłożone przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania):

- Uregulowanie krajowe, takie jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którym dostawa terenu, na którym znajduje się budynek, stanowi sprzedaż terenu budowlanego podlegającą podatkowi od wartości dodanej, jeżeli zamiarem stron jest rozbiórka tego budynku w celu umożliwienia wzniesienia nowego, nie jest zgodne z art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.