Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 4 września 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Sprzedaż terenu, na którym znajduje się budynek w momencie dostawy – Kwalifikacja – Artykuły 12 i 135 – Pojęcie „terenu budowlanego” – Pojęcie „budynku” – Ocena rzeczywistej sytuacji gospodarczej i handlowej – Ocena elementów obiektywnych – Zamiar stron

W sprawie C-71/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania) postanowieniem z dnia 24 stycznia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lutego 2018 r., w postępowaniu:

Skatteministeriet

przeciwko

KPC Herning,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 stycznia 2019 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu KPC Herning przez K. Bastiana oraz T. Frøberta, advokater,

– w imieniu rządu duńskiego przez J. Nymanna-Lindegrena oraz M. Wolff, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez S. Horsbøla Jensena, advokat,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz N. Gossement, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez H. Peytza, advokat,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 marca 2019 r.,

* Język postępowania: duński.

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 i 135 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteministeriet (ministerstwem ds. opodatkowania, Dania) a KPC Herning A/S, spółką prawa duńskiego, w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT") podlegającego zapłacie za dostawę nieruchomości.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

[…]".

4 Artykuł 12 tej dyrektywy stanowi:

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

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

b) dostawa terenu budowlanego.

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

Państwa członkowskie mogą określić szczegółowe zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

[…]

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

5 Artykuł 135 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

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

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

[…]".

Prawo duńskie

6 Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (ustawa o podatku od wartości dodanej), w wersji zmienionej ustawą nr 520 z dnia 12 czerwca 2009 r., która została skodyfikowana pod numerem 760 w dniu 21 czerwca 2016 r. (zwana dalej „ustawą o VAT"), przewiduje w art. 13 ust. 1 pkt 9:

„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, uzbrojonego lub nieuzbrojonego, a w szczególności dostawa terenu zabudowanego".

7 Artykuł 13 ust. 3 tej ustawy ma następujące brzmienie:

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

8 Na mocy bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (rozporządzenia nr 1370 zmieniającego ustawę w sprawie o podatku od wartości dodanej) z dnia 2 grudnia 2010 r. minister ds. opodatkowania skorzystał z upoważnienia przyznanego w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT w celu zdefiniowania transakcji opodatkowanych VAT. Przepisy tego rozporządzenia, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, zostały przejęte przez bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (rozporządzenie nr 808 w sprawie podatku od wartości dodanej) z dnia 30 czerwca 2015 r. (zwane dalej „rozporządzeniem VAT"). Artykuł 54 ust. 1 tego rozporządzenia stanowi:

„Pojęcie budynku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 pkt 9 lit. a) ustawy o VAT, oznacza konstrukcje włączone do gruntu, ukończone na użytek, dla którego są przeznaczone. Dostawę części tego rodzaju budynku również uważa się za dostawę budynku".

9 Artykuł 56 ust. 1 rozporządzenia VAT ma następujące brzmienie:

„Pojęcie terenu budowlanego, o którym mowa w art. 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".

10 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.

[…]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

11 KPC Herning jest duńską spółką deweloperską i budowlaną, która rozwija projekty budowlane i wykonuje prace budowlane w ramach umów „pod klucz” w Danii.

12 W maju 2013 r. KPC Herning i Boligforeningen Kristiansdal, organizacja mieszkaniowa budownictwa socjalnego, postanowiły opracować projekt tworzenia mieszkań socjalnych dla osób młodych na terenie należącym do Odense Havn (portu Odense, Dania), zwany „Finlandkaj 12”. Projekt ów był przedmiotem rozmów z miastem Odense oraz portem Odense.

13 Jesienią 2013 r. KPC Herning nabyła od portu Odense teren zwany „Finlandkaj 12” ze wybudowanym na nim składem. Umowa sprzedaży podlegała kilku warunkom, w tym w szczególności warunkowi, w ramach którego KPC Herning miała zawrzeć umowę z organizacją mieszkaniową budownictwa socjalnego celem realizacji na terenie, o którym mowa, projektu nieruchomości składającego się z mieszkań socjalnych dla osób młodych.

14 W dniu 5 grudnia 2013 r. KPC Herning sprzedała teren zwany „Finlandkaj 12” ze składem na rzecz Boligforeningen Kristiansdal. Umowy zawarte przy tej okazji pomiędzy stronami stanowiły ogólne ramy umowne, z których wynika, że sprzedaż była podporządkowana warunkowi, w ramach którego KPC Herning zobowiązowała się zaprojektować, wybudować i dostarczyć mieszkania socjalne „pod klucz” na tym terenie.

15 W szczególności przewidziano, że Boligforeningen Kristiansdal miał dokonać częściowej rozbiórki składu na terenie zwanym „Finlandkaj 12”, zachowując jedynie środkową część ściany szczytowej i niektóre części wyposażenia technicznego. Ponadto strony uzgodniły, że KPC Herning była zobowiązana do dostarczenia na tym terenie w pełni ukończonego budynku mieszkalnego. Boligforeningen Kristiansdal dokonał częściowej rozbiórki składu na własny koszt i ryzyko.

16 Bezsporne jest, że w momentach kolejnych przeniesień terenu i składu skład ten był w pełni sprawny.

17 W dniu 10 grudnia 2013 r. KPC Herning zwróciła się do Skatterådet (krajowej rady ds. podatków, Dania) z pytaniem, czy sprzedaż terenu zwanego „Finlandkaj 12” oraz składu przez port Odense i odsprzedaż tej samej nieruchomości były zwolnione z VAT. W odpowiedzi udzielonej w dniu 24 czerwca 2014 r. organ ten udzielił odpowiedzi przeczącej.

18 Landsskatteret (krajowa komisja podatkowa, Dania), do którego KPC Herning wniosła odwołanie, uznał w decyzji z dnia 9 grudnia 2015 r., że nie należy kwalifikować rozpatrywanego towaru jako terenu budowlanego, którego sprzedaż podlegałaby VAT, ze względu na to, że w trakcie obydwu sprzedaży znajdował się na nim budynek. Ponadto stwierdził on, w związku z tym, że transakcje w przedmiocie rozbiórki zostały przeprowadzone przez Boligforeningen Kristiansdal po dokonaniu sprzedaży między portem Odense a KPC Herning, iż nie należało uznać, że te dwie ostatnie wymienione strony dokonały jednej transakcji obejmującej rozbiórkę, jak miało to miejsce w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 W dniu 9 marca 2016 r. ministerstwo podatków wniosło skargę na decyzję Landsskatteret (krajowej komisji podatkowej) do retten i Herning (sądu rejonowego w Herning, Dania), który przekazał sprawę do rozpoznania Vestre Landsret (sądowi apelacyjnemu regionu zachodniego, Dania) ze względu na powstałe w jej ramach pytania zasadnicze.

20 Ministerstwo podatków podniosło przed sądem odsyłającym, że zgodnie z wyrokiem z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, pkt 43), do państw członkowskich należy zdefiniowanie pojęcia „terenu budowlanego”. Kompetencja ta powinna być wykonywana w granicach wynikających ze zwolnień przewidzianych w art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do nieruchomości składających się z budynku i związanego z nim gruntu oraz nieruchomości niezabudowanych, które nie są przeznaczone pod zabudowę.

21 W prawie duńskim pojęcie „terenu budowlanego” dotyczy terenów niezabudowanych, przy czym rzeczywista sytuacja gospodarcza, a tym samym kwestia, czy nieruchomość jest przeznaczona do zabudowania, ma w tym względzie decydujące znaczenie. Wykładnia ta nie pozbawia znaczenia art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112, ponieważ nie prowadzi do uznania każdej dostawy istniejącego budynku i związanego z nim terenu za dostawę terenu budowlanego. Ponadto jest ona zgodna z wyrokiem z dnia 20 lutego 1997 r., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, pkt 23), wedle którego uwzględnienie rzeczywistej sytuacji gospodarczej stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT.

22 W konsekwencji transakcje dokonane przez port Odense i KPC Herning należy uznać za dostawy terenu budowlanego. Okoliczność, że znajdujący się na terenie budynek przeznaczony do użycia jako skład nie został w całości rozebrany, nie ma wpływu na tę kwalifikację, ponieważ nierozebrana jego część nie może być uznana za „budynek” w rozumieniu art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

23 Natomiast KPC Herning podnosi, że terenu, na którym znajduje się budynek, nie można uznać za teren budowlany, chyba że spełnione zostaną szczególne warunki określone w wyroku z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), co nie ma miejsca w niniejszej sprawie. W sprawie, w której wydano wspomniany wyrok, sprzedający zobowiązał się do rozbiórki istniejącego budynku w celu dostarczenia gruntu niezabudowanego w ramach świadczenia złożonego.

24 KPC Herning podniosła również, że należy odróżnić dostawę budynków od dostawy nieruchomości niezabudowanych w rozumieniu, odpowiednio, art. 12 ust. 2 i art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy 2006/112. Sformułowania użyte w tych przepisach powinny być przedmiotem wykładni autonomicznej, która nie pozbawia ich skutków, co potwierdza orzecznictwo Trybunału (wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 48; z dnia 11 czerwca 2009 r., RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, pkt 15; z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 25).

25 Zgodnie z art. 12 ust. 3 w związku z art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112 tereny budowlane stanowią podkategorię terenów niezabudowanych. Dyrektywa 2006/112 pozostawia zatem państwom członkowskim jedynie decyzję, czy i na jakich warunkach tereny niezabudowane mogą zostać uznane za „tereny budowlane".

26 Ponadto w celu dokonania oceny transakcji w świetle dyrektywy 2006/112 do władz krajowych należy, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, uwzględnienie obiektywnego charakteru transakcji, a nie subiektywnego zamiaru stron (wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in., C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 39).

27 W niniejszej sprawie z zasad tych wynika, że dwie rozpatrywane transakcje sprzedaży powinny zostać zakwalifikowane jako dostawy terenu zabudowanego starym budynkiem.

28 W tych okolicznościach Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy zgodne z art. 135 ust. 1 lit. j) w związku z art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2 dyrektywy [2006/112], 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?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

29 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 12 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 12 ust. 2 i 3, a także art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu, na którym w momencie tej dostawy znajduje się budynek, może zostać uznana za dostawę „terenu budowlanego", gdy zamiarem stron było to, by budynek został w całości lub w części rozebrany, w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku.

30 Sąd odsyłający dąży zatem do ustalenia, jaki reżim VAT ma zastosowanie do dwóch transakcji sprzedaży rozpatrywanych w postępowaniu głównym, dokonanych, z jednej strony, przez port Odense i KPC Herning, a z drugiej strony, przez KPC Herning i Boligforeningen Kristiansdal. Obydwie transakcje dotyczyły tej samej nieruchomości, składającej się z terenu i znajdującego się na nim budynku przeznaczonego do użycia jako skład.

31 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, jest bezsporne, że budynek przeznaczony do użytku jako skład był wykorzystywany przez port Odense przed dokonaniem omawianych transakcji sprzedaży i że był on w pełni sprawny w momencie dostawy na rzecz KPC Herning, a także później, w momencie dostawy na rzecz Boligforeningen Kristiansdal. Jest również bezsporne, że różne umowy zawarte w tych ramach uzależniały te transakcje sprzedaży od warunku, w ramach którego KPC Herning miała zrealizować na omawianym terenie projekt budowlany obejmujący budowę mieszkań socjalnych.

32 Na rozprawie przed Trybunałem KPC Herning, rząd duński i Komisja Europejska uznały, że w celu dokonania kwalifikacji omawianych dwóch kolejnych transakcji sprzedaży i, co za tym idzie, określenia odnoszącego się do nich reżimu VAT, należy owe transakcje ocenić odrębnie. Nie zgadzają się one natomiast między sobą w przedmiocie interpretacji dyrektywy 2006/112 i proponują trzy różne kwalifikacje w odniesieniu do tych transakcji. Podczas gdy zdaniem KPC Herning każda z transakcji powinna zostać zakwalifikowana jako „dostawa starego budynku" w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy, rząd duński uważa, że należy je zakwalifikować jako „dostawę terenu budowlanego" w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy. Natomiast Komisja odróżnia te dwie transakcje i uważa, że pierwsza z nich dotyczy dostawy starego budynku. Jednak jej zdaniem druga z nich nie sprowadza się natomiast do prostej sprzedaży, lecz obejmuje budowę nowych budynków. W konsekwencji powinna ona zostać zakwalifikowana jako „dostawa budynku i związanego z nim gruntu" przed pierwszym zasiedleniem w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

33 Owe rozbieżności interpretacyjne wynikają z braku zgodności między KPC Herning, rządem duńskim i Komisją na temat znaczenia, jakie należy nadać postanowieniom umownym, i woli stron, którą można z nich wywnioskować celem zakwalifikowania danej transakcji z punktu widzenia VAT, w sytuacji gdy przedsięwzięcia i prace związane umownie ze sprzedażą towarów nie zostały jeszcze wykonane w chwili dostawy tego towaru. W niniejszej sprawie należy zatem ustalić, czy i w jakim zakresie należy wziąć pod uwagę zamiar częściowej rozbiórki istniejącego budynku przeznaczonego do używania jako skład na terenie zwanym „Finlandkaj 12", a także zamiar zastąpienia go nowym budynkiem.

34 W ten sposób pojawia się przede wszystkim pytanie, w jakich okolicznościach szereg następujących po sobie świadczeń, takich jak sprzedaż budynku z terenem, na którym został wzniesiony, rozbiórka tego budynku, a następnie budowa nowego budynku, należy zakwalifikować w świetle VAT jako transakcje od siebie odrębne lub jako jedną transakcję, składającą się z kilku nierozerwalnie ze sobą związanych świadczeń.

35 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku, gdy transakcja składa się z szeregu elementów i czynności, należy brać pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, czy do celów VAT transakcja ta prowadzi do dwóch lub więcej odrębnych świadczeń, czy do jednego świadczenia [wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 29].

36 Trybunał orzekł również, z jednej strony, że z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wynika, iż każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, a z drugiej strony, że transakcja składająca się z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT [wyrok z dnia 18 października 2018 r., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, pkt 30].

37 W związku z tym w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 32).

38 Należy uznać, że świadczenie należy uznać za jednolite, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyrok z dnia 28 lutego 2019 r., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, pkt 30). 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 usługodawcy (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, pkt 34).

39 W celu ustalenia, czy świadczenia stanowią kilka niezależnych świadczeń czy jedno świadczenie, należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji. Brak jest jednak bezwzględnej zasady dotyczącej ustalania zakresu danego świadczenia z punktu widzenia VAT, a co za tym idzie, w celu ustalenia zakresu danego świadczenia należy wziąć pod uwagę ogół okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 32).

40 Przy tej całościowej ocenie okoliczności powinien być brany pod uwagę zgłoszony zamiar stron dotyczący opodatkowania danej czynności podatkiem VAT, o ile można go ustalić na podstawie obiektywnych wskazówek (wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 33).

41 Jeśli chodzi o kwalifikację sprzedaży terenu wraz z istniejącym budynkiem, którego częściowa lub całkowita rozbiórka jest planowana, Trybunał wielokrotnie już udzielił wskazówek co do obiektywnych elementów, które mogą być istotne w tym względzie.

42 I tak w wyroku z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, pkt 39, 40, 44), Trybunał stwierdził na wstępie, że cel gospodarczy, do którego dążyli sprzedawca oraz kupujący nieruchomość, polegał na dostawie terenu pod zabudowę. W tym celu stwierdził on, że sprzedawca był zobowiązany do dokonania rozbiórki budynku istniejącego na omawianym terenie, i że koszt tej rozbiórki został poniesiony, przynajmniej częściowo, przez nabywcę. Wskazał on również, że w dniu dostawy nieruchomości rozpoczęła się już rozbiórka budynku. W świetle tych okoliczności Trybunał zakwalifikował dostawę omawianej nieruchomości oraz rozbiórkę istniejącego budynku jako jedną transakcję dotyczącą terenu niezabudowanego.

43 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że wśród obiektywnych okoliczności, które należy wziąć pod uwagę przy dokonywaniu kwalifikacji danej transakcji z punktu widzenia VAT, znajdują się ponadto stan zaawansowania, w dniu dostawy nieruchomości składającej się z terenu i budynku, robót rozbiórkowych lub przetwórczych dokonanych przez sprzedawcę, wykorzystywanie tej nieruchomości w tym samym dniu oraz zobowiązanie sprzedawcy do realizacji prac rozbiórkowych w celu umożliwienia przyszłej budowy (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 34; z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 33).

44 Ponadto w wyroku z dnia 8 lipca 1986 r., Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, pkt 12, 15), Trybunał, do którego zwrócono się z pytaniem, czy dostawa terenu budowlanego, a następnie wzniesienie na nim nowego budynku, przewidziane w umowie ramowej należy zakwalifikować jako jedną transakcję, wziął pod uwagę okoliczność, że z jednej strony, transakcja dotycząca nieruchomości, a z drugiej strony, dostawy towarów i świadczenie usług stanowiły transakcje odrębne pod względem prawnym, dokonywane przez różnych przedsiębiorców. W świetle tych okoliczności Trybunał orzekł, że pomimo powiązań gospodarczych wszystkich spornych transakcji i ich wspólnego celu, który polegał na wzniesieniu budynku na terenie nabytym, w okolicznościach tej sprawy nie należało ich zakwalifikować jako jednej transakcji.

45 W sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym, jeśli chodzi o pierwszą transakcję sprzedaży, w ramach której KPC Herning nabyła od portu Odense nieruchomość składającą się z terenu i budynku przeznaczonego do użycia jako skład, wskazano już w pkt 31 niniejszego wyroku, że skład ten był w chwili dostawy w pełni sprawny. Z postanowienia odsyłającego wynika, że żadna ze stron tej umowy sprzedaży nie była zobowiązana do dokonania rozbiórki tego składu, a rozbiórka ta została zresztą wykonana dopiero po nabyciu omawianej nieruchomości przez Boligforeningen Kristiansdal.

46 W tych okolicznościach należy uznać, że transakcja taka, jak wskazana pierwsza transakcja sprzedaży, jest odrębna i niezależna od późniejszych transakcji przeprowadzonych przez KPC Herning i Boligforeningen Kristiansdal, a w szczególności od częściowej rozbiórki omawianego składu.

47 Sama okoliczność, że sprzedaż przewidziana w umowie zawartej przez port Odense i KPC Herning podlegała warunkowi, w ramach którego KPC Herning miała zawrzeć umowę z organizacją mieszkaniową budownictwa socjalnego w celu realizacji na omawianej nieruchomości mieszkań socjalnych, nie może wiązać różnych transakcji w taki sposób, by mogły one zostać uznane za jedno, niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

48 W ramach drugiej transakcji sprzedaży będącej przedmiotem postępowania głównego Boligforeningen Kristiansdal nabył od KPC Herning teren i skład sprzedany uprzednio tej spółce przez port Odense. Jak wynika z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, przy dostawie na rzecz Boligforeningen Kristiansdal skład mógł być wciąż skutecznie używany. W następstwie tej dostawy sprzedawca, czyli KPC Herning, nie był w żaden sposób zaangażowany w częściową rozbiórkę składu. Kupujący zlecił przedsiębiorstwu trzeciemu wykonanie niezbędnych prac na własny koszt i ryzyko. Wydaje się zatem, z zastrzeżeniem weryfikacji, jakiej powinien dokonać sąd odsyłający, że rozbiórka składu stanowi transakcję niezależną od jego sprzedaży i że nie tworzy z nią jednej usługi w kontekście gospodarczym.

49 Prawdą jest, że sprzedaż terenu połączonego ze składem uzależniona była od warunku, w ramach którego sprzedawca, zachowując niektóre dotychczasowe elementy starego budynku, miał wykonać budowę nowego budynku. Jednakże, jak stwierdzono w pkt 47 niniejszego wyroku, sama ta okoliczność nie może wiązać różnych transakcji w taki sposób, że tworzyłyby one nierozerwalne świadczenie gospodarcze, którego podział miałby charakter sztuczny.

50 W związku z tym, jak to również podniósł rzecznik generalny w pkt 31 i 32 opinii, transakcje sprzedaży, takie jak te dwie czynności będące przedmiotem postępowania głównego, nie mogą być uznane za należące do jednej i tej samej całości i należy je oceniać oddzielnie w świetle VAT.

51 W tych okolicznościach należy jeszcze zbadać kwestię, czy transakcje te mogą być uznane za „dostawę terenu budowlanego” w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

52 Zgodnie z art. 12 ust. 3 wskazanej dyrektywy „teren budowlany” oznacza dla celów wskazanego art. 12 ust. 1 lit. b) każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

53 Państwa członkowskie, definiując tereny, które należy uznać za „tereny budowlane”, są zobowiązane do dochowania celu realizowanego przez art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy 2006/112, polegającego na zwolnieniu z VAT jedynie dostaw terenów niezabudowanych, nieprzeznaczonych pod zabudowę (wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 30).

54 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 59 opinii, swobodne uznanie państw członkowskich przy definiowaniu pojęcia „terenu budowlanego” jest również ograniczone poprzez zakres pojęcia „budynku” zdefiniowanego przez prawodawcę Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 w sposób bardzo szeroki, jako obejmujący „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”.

55 Z kolei art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 przewiduje zwolnienie z VAT w zakresie dostaw budynków, innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy. Ten ostatni z wskazanych przepisów odnosi się do dostawy budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem.

56 W związku z tym przepisy te, rozpatrywane łącznie, dokonują rozróżnienia między starym a nowym budynkiem, przy czym sprzedaż starego budynku nie jest co do zasady objęta VAT (wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 30).

57 Ratio legis tych przepisów zasadza się na względnym braku wartości dodanej przy sprzedaży starego budynku. Sprzedaż budynku w następstwie jego pierwszej dostawy na rzecz odbiorcy końcowego, która oznacza zakończenie procesu produkcyjnego, nie powoduje powstania istotnej wartości dodanej i w związku z tym powinna być co do zasady zwolniona (wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 31).

58 W niniejszej sprawie ani pierwsza sprzedaż nieruchomości rozpatrywanej w postępowaniu głównym, ani druga jej sprzedaż nie zwiększyły wartości gospodarczej tego towaru, w związku z czym te dwie transakcje nie doprowadziły do powstania istotnej wartości dodanej, by podlegać VAT zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w poprzednich punktach niniejszego wyroku.

59 Gdyby sprzedaż w pełni sprawnego składu, taka jak sprzedaż będąca przedmiotem postępowania głównego, mogła zostać uznana za dostawę terenu budowlanego, a nie za dostawę starego budynku i związanego z nim gruntu, jedynie na podstawie samego zamiaru stron umowy sprzedaży, naruszałoby to zasady dyrektywy 2006/112 i mogłoby prowadzić do pozbawienia treści zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. j) tej dyrektywy.

60 Taka interpretacja byłaby sprzeczna z tym przepisem. Interpretacja pojęć użytych do zdefiniowania zwolnień, o których mowa w art. 135 ust. 1 dyrektywy 2006/112, powinna być bowiem zgodna z celami, jakie realizują, oraz spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system VAT. Tak więc pojęcia te nie mogą być interpretowane w sposób, który pozbawiałby te zwolnienia ich skutków (zob. podobnie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 39, 40).

61 Ponadto, jak wynika z wyroków z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), i z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), sprzedaż nieruchomości składającej się z terenu i budynku, w przypadku którego planowana jest rozbiórka, jest uważana za jedną transakcję, której przedmiotem jest dostawa terenu niezabudowanego, a nie budynku i związanego z nim gruntu, jedynie wówczas, gdy są spełnione pewne obiektywne okoliczności, takie jak w szczególności wymienione w pkt 42 i 43 niniejszego wyroku, które wykazują, że sprzedaż jest tak ściśle związana z rozbiórką budynku, że ich rozdzielenie miałoby charakter sztuczny.

62 Zatem transakcja polegająca na dostawie terenu, na którym już został wzniesiony w pełni sprawny budynek, taka jak, po pierwsze, sprzedaż nieruchomości będącej przedmiotem postępowania głównego przez port Odense na rzecz KPC Herning, a po drugie, odsprzedaż tej nieruchomości przez KPC Herning na rzecz Boligforeningen Kristiansdal, które są gospodarczo niezależne i nie tworzą, wraz z innymi świadczeniami, jednej transakcji, nie może zostać zakwalifikowana jako sprzedaż działki budowlanej, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji, co należy do sądu odsyłającego.

63 Z całości powyższych rozważań wynika, że na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 12 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 12 ust. 2 i 3, a także art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu, na którym w momencie tej dostawy znajduje się budynek, nie może zostać uznana za dostawę „terenu budowlanego”, gdy owa transakcja jest gospodarczo niezależna od innych świadczeń i nie tworzy z nimi jednej transakcji, nawet gdy zamiarem stron było to, by budynek został w całości lub w części rozebrany w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku.

W przedmiocie kosztów

64 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 12 ust. 1 lit. a) i b) oraz art. 12 ust. 2 i 3, a także art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że transakcja dostawy terenu, na którym w momencie tej dostawy znajduje się budynek, nie może zostać uznana za dostawę „terenu budowlanego", gdy owa transakcja jest gospodarczo niezależna od innych świadczeń i nie tworzy z nimi jednej transakcji, nawet gdy zamiarem stron było to, by budynek został w całości lub w części rozebrany w celu zwolnienia miejsca dla nowego budynku.

Podpisy