

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 listopada 2009 r. \*

W sprawie C-461/08

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 3 października 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 października 2008 r. w postępowaniu:

**Don Bosco Onroerend Goed BV**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes trzeciej izby pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

\* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: V. Trstenjak,  
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 września 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Don Bosco Onroerend Goed BV przez W. Ambergena, belastin-gadviser,
  
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels, M. Noort oraz M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,
  
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Clohessy, SC,
  
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou, M. van Beeka oraz W. Wilsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w związku z art. 4 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy.
  
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Don Bosco Onroerend Goed BV (zwanej dalej „Don Bosco”) a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) w przedmiocie zwolnienia transakcji nabycia nieruchomości z podatku od nabycia nieruchomości, które to zwolnienie wiąże się zgodnie z prawem niderlandzkim z opodatkowaniem tej transakcji podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”).

## Ramy prawne

### *Przepisy wspólnotowe*

- 3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”;

4 Artykuł 4 ust. 3 tej dyrektywy stanowi:

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

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

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają odpowiednio pięciu i dwóch lat.

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

- b) dostawa działek budowlanych.

Przez »działkę budowlaną« rozumie się każdą działkę nieuzbrojoną lub uzbrojoną, uznaną za budowlaną przez państwa członkowskie”.

- 5 Artykuł 13 szóstej dyrektywy zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju” przewiduje:

„[...]

#### B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

- g) dostawę budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a);
  
- h) dostawę nieruchomości gruntowych niezabudowanych, innych niż działki budowlane określone w art. 4 ust. 3 lit. b)

[...]”.

- 6 Zgodnie z art. 13 część C akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy „państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania [...] przy transakcjach wymienionych w części B lit. d) g) i h) powyżej”.

*Przepisy krajowe*

- 7 Artykuł 11 *Wet op de omzetbelasting 1968* (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym) w brzmieniu obowiązującym w 1999 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku obrotowym”) stanowi:

„1. Na zasadach określonych w ogólnym przepisie wykonawczym zwolnione z podatku są:

a) dostawa nieruchomości oraz praw do nich, z wyjątkiem:

- 1) dostawy budynku lub części budynku i gruntu, na którym stoi, przed lub najpóźniej dwa lata po pierwszym zasiedleniu oraz dostawa działek budowlanych;
  
- 2) dostaw, innych niż dostawy wskazane w pkt 1, dla osób wykorzystujących nieruchomość w celach rodzących prawo do całkowitego lub prawie całkowitego odliczenia podatku na mocy art. 15, pod warunkiem iż przedsiębiorca dokonujący dostawy oraz przedsiębiorca, na rzecz którego jest ona dokonywana, skierowali w tym względzie wspólny wniosek do inspektora, zachowując warunki ustalone w rozporządzeniu ministerialnym;

[...]

3. W celu stosowania ust. 1 lit. a) pkt 1:

- a) przez budynek rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie;
- b) przez pierwsze zasiedlenie rozumie się zasiedlenie budynku po dokonaniu zmian lub po odnowieniu, jeżeli przez dokonanie zmian lub odnowienie stworzono przekształconą nieruchomość;
- c) przez grunt, na którym stoi budynek, rozumie się działkę uważaną powszechnie za przynależącą do budynku lub przez ten [budynek] wykorzystywaną.

4. W celu stosowania ust. 1 lit. a) pkt 1 przez działkę budowlaną rozumie się każdą działkę niezabudowaną:

- a) na której są lub były prowadzone prace;
- b) na której są lub były prowadzone prace zbrojeniowe do wyłącznego użytku gruntu;

c) w okolicach której są lub były prowadzone prace zbrojeniowe lub

d) dla której wydano pozwolenie na budowę,

celem wzniesienia konstrukcji na gruncie”.

- 8 Artykuł 2 ust. 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer (ustawy o opłatach od czynności prawnych) stanowi, że „podatek od nabycia nieruchomości jest pobierany z tytułu nabycia nieruchomości położonych w Niderlandach lub praw do takiej nieruchomości”.
- 9 Zgodnie z art. 15 ust. 1 lit. a) tej ustawy zwolnione z podatku od nabycia nieruchomości na zasadach określonych w ogólnym przepisie wykonawczym jest nabycie „w drodze dostawy w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 1 [ustawy o podatku obrotowym] podlegające podatkowi obrotowemu [...], chyba że nieruchomość wykorzystywana jest w celu osiągnięcia zysku oraz gdy nabywca może w całości lub częściowo odliczyć podatek obrotowy zgodnie z art. 15 [ustawy o podatku obrotowym]”.

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

- 10 W roku 1998 Stichting Leusderend (zwany dalej „sprzedającym”) sprzedał na rzecz Don Bosco działkę (zwaną dalej „nieruchomością”), na której stały dwa stare budynki, w których w przeszłości mieściła się szkoła z internatem.

- 11 Don Bosco zamierzała całkowicie rozebrać te dwa budynki, aby na tak zwolnionej działce móc następnie wybudować nowe budynki. W tym celu ze sprzedającym zostało uzgodnione, że to on złoży wniosek o pozwolenie na rozbiórkę, zawrze umowę o roboty rozbiórkowe z odpowiednim przedsiębiorstwem i zostanie obciążony związanymi z tym kosztami. Zgodnie z umową zawartą między sprzedającym i Don Bosco ta ostatnia miała pokryć rzeczony koszt przez podwyższenie ceny kupna, z zastrzeżeniem jednak kosztów usunięcia azbestu, które pozostać miały po stronie sprzedającego.
  
- 12 W dniu 27 sierpnia 1999 r. gmina Leusden (Niderlandy) udzieliła sprzedającemu pozwolenie na rozbiórkę zawierające między innymi warunek, że roboty rozbiórkowe mogą zostać podjęte dopiero po usunięciu azbestu z omawianych budynków.
  
- 13 Po przedłożeniu sprzedającemu w dniu 21 września 1999 r. kosztorysu dotyczącego usunięcia azbestu i robót rozbiórkowych przedsiębiorstwo zań odpowiedzialne w dniu 30 września 1999 r. rano rozpoczęło roboty.
  
- 14 Tego samego dnia w południe nieruchomość gruntowa została dostarczona Don Bosco. W tym czasie część chodnika między dwoma budynkami była usunięta, część bocznej ściany jednego z budynków była rozebrana za pomocą dźwigu hydraulicznego a ramy okienne, ościeżnice i elementy murarskie były częściowo rozebrane i usunięte.
  
- 15 Usuwanie azbestu rozpoczęto już po dostawie nieruchomości a rozbiórkę istniejących budynków kontynuowano dopiero po jego zakończeniu. Następnie na zlecenie i rachunek Don Bosco na omawianej działce wybudowane zostały nowe, przeznaczone na biura budynki.

- 16 W następstwie nabycia nieruchomości Don Bosco otrzymała decyzję w sprawie zaległego podatku od nabycia nieruchomości. Zażalenie na tę decyzję zostało oddalone decyzją inspektora.
- 17 Don Bosco wniosła skargę na tę decyzję, podnosząc, że w tym przypadku dostawa nieruchomości podlegała podatkowi VAT, a więc że zwolniona była od podatku od nabycia nieruchomości na mocy art. 15 ust. 1 lit. a) ustawy o opłatach od czynności prawnych.
- 18 Gerechtshof te Amsterdam (sąd odwoławczy w Amsterdamie) oddalił tę skargę jako bezzasadną, wskazując, że dostawa nieruchomości była zwolniona z podatku obrotowego zgodnie z art. 11 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku obrotowym.
- 19 Don Bosco wniosła kasację od wyroku Gerechtshof te Amsterdam, utrzymując, że szóstą dyrektywę, a w szczególności jej art. 13 część B lit. h) i art. 4 ust. 3 lit. b) należy interpretować w ten sposób, że dostawa nieruchomości powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 20 Sąd krajowy zastanawia się, czy dostawa budynku częściowo rozebranego w związku z budową nowego budynku stanowi wciąż dostawę tego starego budynku, którego pierwsze zasiedlenie miało miejsce w przeszłości, czy też każdą dostawę w fazie rozbiórki rzezonego budynku lub w fazie budowy nowego budynku należy uważać za dostawę budynku przed jego pierwszym zasiedleniem.
- 21 W tym względzie sąd krajowy odwołuje się do zasady neutralności podatku VAT i zaznacza, że konsekwencją objęcia podatkiem VAT dostawy nieruchomości w okresie pomiędzy początkiem rozbiórki starego budynku a pierwszym zasiedleniem nowego byłoby umożliwienie odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z tą rozbiórką,

przygotowaniem budowy i budową rzeczzonego budynku, tak że każda dostawa byłaby „wolna” od podatku VAT do momentu pierwszego zasiedlenia. W przypadku natomiast zwolnienia dostawy działki, na której znajduje się częściowo lub całkowicie rozebrany budynek, podatek VAT od rozbiórki stanowiłby część ceny nowego budynku.

22 Jednakże zdaniem tego sądu kwestia neutralności podatku VAT jest w mniejszym stopniu, względnie nie jest wcale brana pod uwagę, gdy to kupujący, a nie dokonujący dostawy nieruchomości do planowanej rozbiórki sprzedający, zleca rozbiórkę i zostaje obciążony jej kosztami. Dzieje się tak, zwłaszcza gdy to nie sprzedający, lecz kupujący sporządził plany nowej konstrukcji. W takim przypadku należałoby uznać raczej, że sprzedający dostarcza w rzeczywistości stary budynek.

23 Hoge Raad der Nederlanden, uznawszy, że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od interpretacji szóstej dyrektywy, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 część B lit. g) w związku z art. 4 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że dostawa budynku, który został częściowo rozebrany z uwagi na planowane zastąpienie go nowym budynkiem, który ma zostać wybudowany, podlega podatkowi VAT?

2) Czy na udzielenie odpowiedzi na to pytanie ma wpływ kwestia, czy to sprzedający czy też kupujący budynek zlecił rozbiórkę i zostaje obciążony związanymi z tym kosztami, rozumiejąc, że dostawa podlega podatkowi [VAT] tylko wtedy, gdy sprzedający zlecił rozbiórkę i zostaje obciążony kosztami tej rozbiórki?

- 3) Czy na udzielenie odpowiedzi na pytanie pierwsze ma wpływ kwestia, czy to sprzedający czy też kupujący budynek sporządził plany nowej konstrukcji, rozumiejąc, że dostawa podlega podatkowi [VAT] tylko wtedy, gdy sprzedający sporządził plany nowej konstrukcji?
  
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy podatkowi [VAT] podlega każda dostawa, która ma miejsce po momencie, w którym faktycznie rozpoczęte zostały roboty rozbiórkowe, bądź tylko dostawa w późniejszym momencie, w szczególności po momencie, w którym rozbiórka jest znacznie zaawansowana?”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

<sup>24</sup> Sąd krajowy w pytaniach, które należy rozpatrzyć łącznie, zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy w związku z jej art. 4 ust. 3 lit. a) należy interpretować w ten sposób, że dostawa działki, na której stoi budynek przeznaczony do rozbiórki, celem wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji, którego rozbiórka rozpoczęła się przed tą dostawą, jest zwolniona od podatku VAT.

<sup>25</sup> Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby

osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-407/07 Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, Zb.Orz. s. I-9615, pkt 30; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-357/07 TNT Post UK, Zb.Orz. s. I-3025, pkt 31).

- 26 Zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 13 część B lit. g) tej dyrektywy zakłada przede wszystkim, że przedmiotem danej dostawy jest budynek lub jego część, wraz z gruntem, na którym stoi.
- 27 Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy przez „budynek” rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie.
- 28 W świetle brzmienia tej definicji „budynku” rząd niderlandzki podnosi, że w przypadku dostawy działki, na której stoi budynek, który ma zostać zastąpiony i który został już częściowo rozebrany, budynek ten stanowi taką konstrukcję, dopóki nie dokonano jego całkowitego usunięcia. Budynek częściowo rozebrany stanowi wciąż stary budynek, który był już zasiedlony, z uwagi na co dostawa jest zwolniona z podatku VAT na mocy art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy.
- 29 Komisja Wspólnot Europejskich — podczas rozprawy zasadniczo popierana w tym zakresie przez Irlandię — podnosi w uwagach na piśmie, że w sytuacji takiej jak opisana w poprzednim punkcie niniejszego wyroku działka jest elementem głównym dostawy, podczas gdy istniejący budynek jest wyłącznie dodatkowym jej elementem. Od początku bowiem przewidziana była jego rozbiórka a więc dostawa działki w celu wybudowania na niej nowego budynku.
- 30 Należy więc zbadać, czy z jednej strony rzeczywiste istnienie starego budynku lub jego części w momencie dostawy nieruchomości stanowi kryterium rozstrzygające dla celów

zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy, czy też z drugiej strony inne okoliczności, jak te przywołane w drugim i trzecim pytaniu prejudycjalnym mogą lub muszą być uwzględnione.

- 31 Należy w tym względzie przypomnieć, że interpretacji tego przepisu nie można oprzeć na pierwotnym lub na zmienionym projekcie szóstej dyrektywy przedstawionym przez Komisję. Projekty te zawierają wyczerpujące uregulowania dotyczące dostawy nieruchomości, a w szczególności wspólną definicję działek budowlanych. Ponadto zwolnienie z podatku VAT nie jest ograniczone do dostaw działek niezabudowanych. Rada Unii Europejskiej nie przyjęła jednak tych projektów, wybierając inne rozwiązanie. W szczególności pozostawiła ostatecznie państwom członkowskim zdefiniowanie „działki budowlanej” (zob. podobnie wyrok z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 Gemeente Emmen, Rec. s. I-1721, pkt 21).
- 32 Z postanowienia odsyłającego wynika ponadto, że w postępowaniu przed sądem krajowym sprzedający nie tylko sprzedał i dostarczył działkę, na której w momencie zawarcia umowy stały dwa budynki. Wystąpił on również, zgodnie z powziętym wobec Don Bosco zobowiązaniem, o pozwolenie na rozbiórkę oraz zawarł na koszt własny umowę z przedsiębiorstwem, które wykonało roboty rozbiórkowe rzeczonych budynków. Uzgodnione zostało, iż sprzedający zostanie obciążony kosztami związanymi z rozbiórką, o które podwyższona miała być cena kupna nieruchomości, z wyjątkiem kosztów usunięcia azbestu, które pozostać miały po stronie sprzedającego. Z postanowienia odsyłającego nie wynika natomiast, by sprzedający włączył się w proces budowy nowego budynku.
- 33 W konsekwencji, w stosunkach z Don Bosco i z punktu widzenia podatku VAT sprzedający dokonał dostawy nieruchomości oraz świadczenia usług rozbiórki istniejących budynków.
- 34 W tych okolicznościach ustalić należy, czy z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności, aby dokonać interpretacji przepisów objętych pytaniami postawionymi przez sąd krajowy, dostawę nieruchomości i rozbiórkę rzeczonych budynków

uważać należy za dwie odrębne i niezależne transakcje, które powinny oceniać się oddzielnie, czy też za złożoną, jednolitą transakcją składającą się z wielu elementów (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 18, 20; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb.Orz. s. I-897, pkt 48, 49).

- 35 Z art. 2 szóstej dyrektywy rzeczywiście wynika, że każda dostawa lub świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo, oraz wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-572/07, RLRE Tellmer Property, Zb.Orz. s. I-4983, pkt 17).
- 36 Niemniej jednak w pewnych okolicznościach formalnie odrębne transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Part Service, pkt 51; w sprawie RLRE Tellmer Property, pkt 18).
- 37 Dzieje się tak w szczególności w przypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedną niepodzielną transakcję gospodarczą, której rozdzielenie miałyby charakter sztuczny (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie Part Service, pkt 53; w sprawie RLRE Tellmer Property, pkt 19).
- 38 Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu elementów i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, czy chodzi o co najmniej dwie transakcje odrębne, czy też o transakcję jednolitą (zob. podobnie w szczególności ww. wyroki: w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 19; w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 21). W przeciwieństwie do tego, co twierdzą Don Bosco i rząd niderlandzki, aby ustalić, czy

rozpatrywana transakcja jest zwolniona z podatku VAT, należy więc uwzględnić świadczenia dodatkowe jak te opisane w drugim i trzecim pytaniu prejudycjalnym, które mogły zostać wykonane przez sprzedawcę nieruchomości.

- 39 Jeżeli chodzi o sytuację jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że dla celów podatku VAT czynności, jakich dokonał sprzedawca, są ściśle powiązane. Prace rozbiórkowe i dostawa działki jako takie wręcz pokrywały się. Celem gospodarczym tych czynności była dostawa działki gotowej pod budowę. Z tego względu nie można bez popadania w sztuczność uznać, że Don Bosco nabyła od tej samej osoby najpierw grunt ze stojącymi na nim starymi budynkami, bezużyteczny w tym stanie dla jej działalności gospodarczej, a następnie jedynie świadczenia obejmujące rozbiórkę budynków, które jako jedyne były odpowiednie, by nadać działce użyteczność (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 25).
- 40 W konsekwencji dostawę działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany celem wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórkę rozpoczęto przed tą dostawą oraz rozbiórkę tego budynku, uważać należy, w świetle podatku VAT, za stanowiące transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku, co niezabudowanej działki.
- 41 Transakcja taka rozpatrywana w całości nie jest zatem objęta zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.
- 42 W tych okolicznościach do sądu krajowego należeć będzie sprawdzenie, czy rozpatrywana działka jest „działką budowlaną” w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. b) oraz art. 13 część B lit. h) szóstej dyrektywy.

- 43 Należy w tym względzie przypomnieć, iż mając na uwadze wyraźne odesłanie do definicji działek budowlanych przyjętej przez państwa członkowskie, jakiego dokonuje art. 4 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, do tych ostatnich należy zdefiniowanie działek, które uważane powinny być za działki budowlane, zarówno dla celów stosowania tego przepisu, jak też art. 13 część B lit. h) tej dyrektywy, z poszanowaniem celu, do którego dąży ostatni z tych przepisów, który zmierza do zwolnienia z podatku VAT jedynie dostawy niezabudowanych działek, które nie są przeznaczone pod zabudowę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Gemeente Emmen*, pkt 20, 25).
- 44 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania odpowiedzieć należy, że art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidzianym w pierwszym z tych przepisów zwolnieniem z podatku VAT 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. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle podatku VAT transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.

### **W przedmiocie kosztów**

- 45 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawa wymiaru podatku w związku z art. 4 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidzianym w pierwszym z tych przepisów zwolnieniem z podatku VAT 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. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle podatku VAT transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.**

Podpisy