

Sprawa C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Wykładnia art. 13 cz. 1 lit. g) oraz art. 4 ust. 3 lit. a) – Dostawa działki zajętej przez częściowo rozebrany budynek, na którego miejscu wzniesiona ma być nowa konstrukcja – Zwolnienie z podatku VAT

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie dostaw budynków i gruntu, na którym stoi

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 3 lit. a), art. 13 cz. 1 lit. g))

Artykuł 13 cz. 1 lit. g) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych 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 sprzedawca, rozpoczął 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.

(por. pkt 44; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 listopada 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Wykładnia art. 13 cz. 1 lit. g) oraz art. 4 ust. 3 lit. a) – Dostawa działki zajętej przez częściowo rozebrany budynek, na którego miejscu wzniesiona ma być nowa konstrukcja – Zwolnienie z podatku VAT

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,

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, belastingadviseur,
- 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,

podjęwszy, 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 cz. IV 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 wiążą 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 [świadczenie 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 zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

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

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

[...].

6 Zgodnie z art. 13 cz. C akapit pierwszy lit. b) tej dyrektywy „państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania [...] przy transakcjach wymienionych w cz. 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 nieruchomości w celach rodzicielskich 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 przynależną 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 wyjątkowego 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 Artyku? 2 ust. 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer (ustawy o op?atach od czynno?ci prawnych) stanowi, ?e „podatek od nabycia nieruchomo?ci jest pobierany z tytu?u nabycia nieruchomo?ci po?o?onych w Nederlandach lub praw do takiej nieruchomo?ci”.

9 Zgodnie z art. 15 ust. 1 lit. a) tej ustawy zwolnione z podatku od nabycia nieruchomo?ci na zasadach okre?lonych w ogólnym przepisie wykonawczym jest nabycie „w drodze dostawy w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 1 [ustawy o podatku obrotowym] podlegaj?ce podatkowi obrotowemu [...], chyba ?e nieruchomo?? wykorzystywana jest w celu osi?gania zysku oraz gdy nabywca mo?e w ca?o?ci lub cz??ciowo odliczy? podatek obrotowy zgodnie z art. 15 [ustawy o podatku obrotowym]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

10 W roku 1998 Stichting Leusderend (zwany dalej „sprzedaj?cym”) sprzeda? na rzecz Don Bosco dzia?k? (zwan? dalej „nieruchomo?ci?”), na której sta?y dwa stare budynki, w których w przesz?o?ci mie?ci?a si? szko?a z internatem.

11 Don Bosco zamierza?a ca?kowicie rozebra? te dwa budynki, aby na tak zwolnionej dzia?ce móc nast?pnie wybudowa? nowe budynki. W tym celu ze sprzedaj?cym zosta?o uzgodnione, ?e to on z?o?y wniosek o pozwolenie na rozbiórk?, zawrze umow? o roboty rozbiórkowe z odpowiednim przedsi?biorstwem i zostanie obci??ony zwi?zanymi z tym kosztami. Zgodnie z umow? zawart? mi?dzy sprzedaj?cym i Don Bosco ta ostatnia mia?a pokry? rzeczne koszty poprzez podwy?szenie ceny kupna, z zastrze?eniem jednak kosztów usuni?cia azbestu, które pozosta? mia?y po stronie sprzedaj?cego.

12 W dniu 27 sierpnia 1999 r. gmina Leusden (Niderlandy) udzieli?a sprzedaj?cemu pozwolenie na rozbiórk? zawieraj?ce mi?dzy innymi warunek, ?e roboty rozbiórkowe mog? zosta? podj?te dopiero po usuni?ciu azbestu z omawianych budynków.

13 Po przed?o?eniu sprzedaj?cemu w dniu 21 wrze?nia 1999 r. kosztorysu dotycz?cego usuni?cia azbestu i robót rozbiórkowych przedsi?biorstwo za? odpowiedzialne w dniu 30 wrze?nia 1999 r. rano rozpocz??o roboty.

14 Tego samego dnia w po?udnie nieruchomo?? gruntowa zosta?a dostarczona Don Bosco. W tym czasie cz??? chodnika mi?dzy dwoma budynkami by?a usuni?ta, cz??? bocznej ?ciany jednego z budynków by?a rozebrana za pomoc? d?wigu hydraulicznego a ramy okienne, o?cie?nice i elementy murarskie by?y cz??ciowo rozebrane i usuni?te.

15 Usuwanie azbestu rozpocz?to ju? po dostawie nieruchomo?ci a rozbiórk? istniej?cych budynków kontynuowano dopiero po jego zako?czeniu. Nast?pnie na zlecenie i rachunek Don Bosco na omawianej dzia?ce wybudowane zosta?y nowe, przeznaczone na biura budynki.

16 W nast?pstwie nabycia nieruchomo?ci Don Bosco otrzyma?a decyzj? w sprawie zaleg?ego podatku od nabycia nieruchomo?ci. Za?alenie na t? decyzj? zosta?o oddalone decyzj? inspektora.

17 Don Bosco wnios?a skarg? na t? decyzj?, podnosz?c, ?e w tym przypadku dostawa nieruchomo?ci podlega?a podatkowi VAT, a wi?c ?e zwolniona by?a od podatku od nabycia nieruchomo?ci na mocy art. 15 ust. 1 lit. a) ustawy o op?atach od czynno?ci prawnych.

18 Gerechtshof te Amsterdam (s?d odwo?awczy w Amsterdamie) oddali? t? skarg? jako bezzasadn?, wskazuj?c, ?e dostawa nieruchomo?ci by?a zwolniona z podatku obrotowego zgodnie z art. 11 ust. 1 lit. a) ustawy o podatku obrotowym.

19 Don Bosco wniosł kasację od wyroku Gerechtshof te Amsterdam, utrzymując, że szósta dyrektywa, a w szczególności jej art. 13 cz. 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 rzeczonoego 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 rzeczonoego 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 sporządza plany nowej konstrukcji. W takim przypadku należy aby 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 cz. 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 zleca rozbiórkę i zostaje obciążony związanymi z tym kosztami, rozumiejąc, że dostawa podlega podatkowi [VAT] tylko wtedy, gdy sprzedający zleca 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 sporządza plany nowej konstrukcji, rozumiejąc, że dostawa podlega podatkowi [VAT] tylko wtedy, gdy sprzedający sporządza 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

24 Sąd krajowy w pytaniach, które należy rozpatrzeć przede wszystkim, zmierza zasadniczo do

ustalenia, czy art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy w zwi?zku z jej art. 4 ust. 3 lit. a) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dostawa dzia?ki, na której stoi budynek przeznaczony do rozbiórki, celem wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji, którego rozbiórka rozpocz??a si? przed t? dostaw?, jest zwolniona od podatku VAT.

25 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem poj?cia u?ywane do opisanie zwolnie? wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? stanowi? one odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da dostawa towarów i ka?da us?uga ?wiadczona odp?atnie przez podatnika. Jednak?e interpretacja tych poj?? powinna by? zgodna z celami, do jakich d??? owe zwolnienia, oraz powinna spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej, na której zasadza si? wspólny system podatku VAT. Zatem powy?sza zasada ?cis?ej interpretacji nie oznacza, by poj?cia u?yte w celu opisanie zwolnie? z art. 13 powinny by? interpretowane w sposób, który uniemo?liwia?by osi?gni?cie zak?adanych 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 cz??? B lit. g) tej dyrektywy zak?ada przede wszystkim, ?e przedmiotem danej dostawy jest budynek lub jego cz???, wraz z gruntem, na którym stoi.

27 Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy przez „budynek” rozumie si? dowoln? konstrukcj? trwale zwi?zan? z gruntem lub osadzon? w gruncie.

28 W ?wietle brzmienia tej definicji „budynku” rz?d niderlandzki podnosi, ?e w przypadku dostawy dzia?ki, na której stoi budynek, który ma zosta? zast?piony i który zosta? ju? cz??ciowo rozebrany, budynek ten stanowi tak? konstrukcj?, dopóki nie dokonano jego ca?kowitego usuni?cia. Budynek cz??ciowo rozebrany stanowi wci?? stary budynek, który by? ju? zasiedlony, z uwagi na co dostawa jest zwolniona z podatku VAT na mocy art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy.

29 Komisja Wspólnot Europejskich – podczas rozprawy zasadniczo popierana w tym zakresie przez Irlandi? – podnosi w uwagach na pi?mie, ?e w sytuacji takiej jak opisana w poprzednim punkcie niniejszego wyroku dzia?ka jest elementem g?ównym dostawy, podczas gdy istniej?cy budynek jest wy??cznie dodatkowym jej elementem. Od pocz?tku bowiem przewidziana by?a jego rozbiórka a wi?c dostawa dzia?ki w celu wybudowania na niej nowego budynku.

30 Nale?y wi?c zbada?, czy z jednej strony rzeczywiste istnienie starego budynku lub jego cz??ci w momencie dostawy nieruchomo?ci stanowi kryterium rozstrzygaj?ce dla celów zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy, czy te? z drugiej strony inne okoliczno?ci, jak te przywo?ane w drugim i trzecim pytaniu prejudycjalnym mog? lub musz? by? uwzgl?dnione.

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 dzieł budowlanych. Ponadto zwolnienie z podatku VAT nie jest ograniczone do dostaw dzieł 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 sprzedawcy 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 sprzedawcy zostanie obciążony kosztami związanymi z rozbiórką, o które podwyższona miała być cena kupna nieruchomości, z wyjątkiem kosztów usunięcia azbestu, które pozostały po stronie sprzedawcy. Z postanowienia odsyłającego nie wynika natomiast, by sprzedawcy włączył się w proces budowy nowego budynku.

33 W konsekwencji, w stosunkach z Don Bosco i z punktu widzenia podatku VAT sprzedawcy 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 uważa się za dwie odrębne i niezależne transakcje, które powinno oceniać się oddzielnie, czy też za złożoną, jednolitą transakcję 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 mogły być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogły 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 miałoby 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 twierdzi Don

Bosco i rz?d niderlandzki, aby ustali?, czy rozpatrywana transakcja jest zwolniona z podatku VAT, nale?y wi?c uwzgl?dni? ?wiadczenia dodatkowe jak te opisane w drugim i trzecim pytaniu prejudycjalnym, które mog?y zosta? wykonane przez sprzedawc? nieruchomości.

39 Je?eli chodzi o sytuacj? jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, nale?y stwierdzi?, ?e dla celów podatku VAT czynno?ci, jakich dokona? sprzedawca, s? ?ci?le powi?zane. Prace rozbiórkowe i dostawa dzia?ki jako takie wr?cz pokrywa?y si?. Celem gospodarczym tych czynno?ci by?a dostawa dzia?ki gotowej pod budow?. Z tego wzgl?du nie mo?na bez popadania w sztuczno?? uzna?, ?e Don Bosco naby?a od tej samej osoby najpierw grunt ze stoj?cymi na nim starymi budynkami, bezu?yteczny w tym stanie dla jej dzia?alno?ci gospodarczej, a nast?pnie jedynie ?wiadczenia obejmuj?ce rozbiórk? budynków, które jako jedyne by?y odpowiednie, by nada? dzia?ce u?yteczno?? (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 25).

40 W konsekwencji dostaw? dzia?ki, na której wci?? stoi stary budynek, który ma zosta? rozebrany celem wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórk? rozpocz?to przed t? dostaw? oraz rozbiórk? tego budynku, uwa?a? nale?y, w ?wietle podatku VAT, za stanowi?ce transakcj? jednolit? maj?c? na celu jako ca?o?? dostaw? nie tyle istniej?cego budynku, co niezabudowanej dzia?ki.

41 Transakcja taka rozpatrywana w ca?o?ci nie jest zatem obj?ta zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy niezale?nie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy dzia?ki.

42 W tych okoliczno?ciach do s?du krajowego nale?e? b?dzie sprawdzenie, czy rozpatrywana dzia?ka jest „dzia?k? budowlan?” w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. b) oraz art. 13 cz??? B lit. h) szóstej dyrektywy.

43 Nale?y w tym wzgl?dzie przypomnie?, i? maj?c na uwadze wyra?ne odes?anie do definicji dzia?ek budowlanych przyj?tej przez pa?stwa cz?onkowskie, jakiego dokonuje art. 4 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, do tych ostatnich nale?y zdefiniowanie dzia?ek, które uwa?ane powinny by? za dzia?ki budowlane, zarówno dla celów stosowania tego przepisu, jak te? art. 13 cz??? B lit. h) tej dyrektywy, z poszanowaniem celu, do jakiego d???y ostatni z tych przepisów, który zmierza do zwolnienia z podatku VAT jedynie dostawy niezabudowanych dzia?ek, które nie s? przeznaczone pod zabudow? (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Gemeente Emmen, pkt 20, 25).

44 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytania odpowiedzie? nale?y, ?e art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy w zwi?zku z art. 4 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e przewidzianym w pierwszym z tych przepisów zwolnieniem z podatku VAT nie jest obj?ta dostawa dzia?ki, na której wci?? stoi stary budynek, który ma zosta? rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowi?za? si? sprzedaj?cy, rozpocz???a si? przed t? dostaw?. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowi? w ?wietle podatku VAT transakcj? jednolit? maj?c? na celu jako ca?o?? dostaw? nie tyle istniej?cego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej dzia?ki, niezale?nie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy dzia?ki.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 13 cz. II 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 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 sprzedawca, rozpoczął 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

* Język postępowania: niderlandzki.