

62016CC0308

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY

przedstawiona w dniu 4 lipca 2017 r. (1)

Sprawa C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjnego (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienie dostaw budynków lub ich części oraz związane z nimi gruntu – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 135 ust. 1 lit. j) – Artykuł 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2 – Pojęcie „pierwszego zasiedlenia” – Pojęcie „przebudowy”

1.

Naczelnego Sędziego Administracyjnego (Polska) przedstawił pytanie prejudycjalne dotyczące wykładni dyrektywy 2006/112/WE (2) w zakresie dotyczącym podatku od wartości dodanej (VAT) od dostaw budynków lub ich części oraz związane z nimi gruntu (3).

2.

Artykuł 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 zwalnia z VAT dostawę budynków „inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a)”. W związku z tym zasadniczo „dostawa przed pierwszym zasiedleniem” budynku podlega VAT i nie jest zwolniona, jako że chodzi o przesłankę ostatniego ze wskazanych przepisów. VAT nie podlega natomiast zapłacie w przypadku dalszych dostaw tego samego budynku.

3.

Ów system opodatkowania i zwolnienia może jednak ulec zmianom, jako że zgodnie z art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie dysponują podwójnym uprawnieniem do (i) „określenia” szczegółowych [zasad] stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a) do przebudowy budynków” oraz do (ii) „zastosowania” kryteriów innych niż kryterium pierwszego zasiedlenia” w niektórych przypadkach.

4.

Sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przepisy polskie, na mocy których dokonano transpozycji do krajowego porządku prawnego tej części dyrektywy 2006/112 (zarówno w odniesieniu do pojęcia „pierwszego zasiedlenia”, jak i w odniesieniu do pojęcia „przebudowy budynków”), są zgodne z tą dyrektywą.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

5.

Zgodnie z art. 2 ust. 1:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a)

odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

6.

Zgodnie z art. 9 ust. 1:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

7.

Zgodnie z art. 12:

„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 związane 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 szczególne zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

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

[...]”.

8.

Artykuł 14 stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

[...]”.

9.

Artykuł 135 ust. 1 ma następujące brzmienie:

„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);

[...]”.

B. Prawo polskie

Ustawa o podatku od towarów i usług (4)

10.

Artykuł 2 pkt 14 zawiera następującą definicję:

„pierwsz[e] zasiedleni[e] – rozumie się przez to oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

a)

wybudowaniu lub

b)

ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku

dochodowym, stanowi?y co najmniej 30% warto?ci pocz?tkowej”.

11.

Artyku? 43 ust. 1 stanowi, co nast?puje:

„Zwalnia si? od podatku:

[...]

10)

dostaw? budynków, budowli lub ich cz??ci, z wyj?tkiem gdy:

a)

dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

b)

pomi?dzy pierwszym zasiedleniem a dostaw? budynku, budowli lub ich cz??ci up?yn?? okres krótszy ni? 2 lata;

[...]”.

II. Okoliczno?ci faktyczne i pytanie prejudycjalne

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (zwana dalej „spółka Kozuba”) (5) postanowi?a w dniu 17 wrze?nia 2005 r. podwy?szy? swój kapita? zak?adowy. W tym samym dniu jeden ze wspólników wniós? do spółki w ramach aportu budynek mieszkalny (domek letniskowy) wybudowany w 1992 r.

13.

W 2006 r. ten?e budynek zosta? zmodernizowany i przystosowywany dla celów prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej spółki Kozuba jako „dom pokazowy”. Koszty modernizacji wynios?y 55% warto?ci pocz?tkowej (6).

14.

W dniu 31 lipca 2007 r. budynek zosta? uj?ty w ewidencji ?rodków trwa?ych spółki Kozuba („dom pokazowy”) i pozostawa? w niej do dnia 15 stycznia 2009 r. W tym dniu zosta? on wykre?lony z owej ewidencji, jako ?e zosta? sprzedany osobie trzeciej.

15.

Wedle spółki Kozuba sprzeda? budynku po jego renowacji oznacza?a dokonanie czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu VAT. Jako ?e chodzi?o o budynek u?ywany, zdaniem tej spółki sprzeda? ta by?a zwolniona z podatku, w zwi?zku z czym owa spółka nie rozliczy?a jej w deklaracji w ramach odwrotnego obci??enia VAT.

16.

Na mocy decyzji z dnia 12 kwietnia 2013 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Polska) określił względem spółki Kozuba kwotę zobowiązania VAT za pierwszy kwartał 2009 r. poprzez zwiększenie podstawy opodatkowania o kwotę ceny sprzedaży budynku.

17.

Zdaniem organów podatkowych, w skrócie: a) art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT dopuszcza jedynie zwolnienie w związku ze zbyciem budynków po „pierwszym zasiedleniu” oraz b) na mocy art. 2 pkt 14 ustawy o VAT „pierwsze zasiedlenie” ma miejsce jedynie w związku z czynnością podlegającą opodatkowaniu. W konsekwencji, nawet jeżeli budynek został przeznaczony do celów działalności spółki w dniu 31 lipca 2007 r., w dniu tym nie nastąpiło „pierwsze zasiedlenie”, ponieważ jego oddanie do użytku nie odbyło się w ramach wykonania czynności podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z tym kryterium „pierwsze zasiedlenie” miało miejsce w chwili jego sprzedaży, a więc w dniu 15 stycznia 2009 r.

18.

W dniu 17 maja 2013 r. spółka Kozuba wniosła odwołanie od wskazanej decyzji, która została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (Polska) z dnia 30 lipca 2013 r.

19.

Spółka Kozuba wniosła skargę na powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska), który w zakresie dotyczącym istoty sprawy oddalił ją w wyroku z dnia 22 maja 2014 r. (7).

20.

Spółka ponownie wniosła środek zaskarżenia do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyraził wątpliwość, czy przesłance „pierwszego zasiedlenia” przewidzianej w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT musi towarzyszyć czynność opodatkowana, czy też przeciwnie, owo pojęcie odnosi się do faktycznego zasiedlenia budynku, niezależnie od tego, czy zostało ono poprzedzone tego rodzaju czynnością opodatkowaną. W pierwszym ze wskazanych przypadków sąd dopatruje się możliwej niezgodności przepisu krajowego z art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112, ponieważ uprawnienie do zwolnienia zostałooby zawężone w sposób nieuzasadniony.

21.

Sąd ów twierdzi, że art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112, który odsyła do art. 12 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, uzależnia zwolnienie od pojęcia „pierwszego zasiedlenia”, lecz go nie definiuje.

22.

Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT nie dochodzi do „pierwszego zasiedlenia”, gdy wybudowanie lub modernizacja budynku są dokonywane we własnym zakresie i budynek jest używany przez wykonawcę. W związku z brakiem dostawy budynku w ramach czynności opodatkowanej zwolnienie nie ma zastosowania zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Może się zatem zdarzyć, że np. budynek był już przy sprzedaży faktycznie zasiedlony od dziesięciu lat. Z powyższego wynika, że opodatkowanie (czyli brak zwolnienia) ma zastosowanie nie tylko do „nowych” budynków, lecz także do budynków „starych”, jeżeli zostały one wybudowane lub odnowione przez samego podatnika dla celów użytkowania przez niego.

23.

Ponadto Sąd odsyłający ma wątpliwość co do zgodności art. 2 pkt 14 lit. b) ustawy o VAT z dyrektywą 2006/112, który to przepis w przypadku przebudowy budynków uzależnia pierwsze zasiedlenie od poniesienia wydatków na ulepszenie w wysokości co najmniej 30% wartości początkowej.

24.

Sąd odsyłający wskazał, że przepis ten umożliwia rozliczenie VAT (bez zwolnienia) za każdym razem, gdy zostaną wykonane tego rodzaju roboty budowlane i gdy zbywany jest odnowiony budynek. Zdaniem tego sądu polskie prawo nie precyzuje, od którego momentu i w jakiej perspektywie czasu należy liczyć kwotę wydatków (stanowiących co najmniej 30% wartości początkowej), aby uznać je za „pierwsze zasiedlenie”.

25.

W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 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) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on krajowemu uregulowaniu [art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zmianami; zwanej dalej »ustawą o VAT«)], zgodnie z którym zwolniona od VAT jest dostawa budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

a)

dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,

b)

pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata,

w zakresie, w jakim art. 2 pkt 14 ustawy o VAT definiuje, że »pierwszym zasiedleniem« jest oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

a)

wybudowaniu lub

b)

ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej”.

III. Postępowanie przed Trybunałem

26.

Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 30 maja 2016 r.

27.

Rząd polski i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Nie uznano za niezbędne przeprowadzenia rozprawy.

IV. Streszczenie uwag stron

28.

Wedle rzędu polskiego art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 nie definiuje pojęcia „pierwszego zasiedlenia” ani nie odsyła do odpowiednich definicji przyjętych przez ustawodawstwa państw członkowskich. Chodzi zatem o autonomiczne pojęcie prawa Unii, które należy interpretować w sposób jednolity w celu unikania rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (8).

29.

Wykładnia tego przepisu powinna zatem być dokonywana w świetle kontekstu, w który się on wpisuje, celów i systematyki dyrektywy 2006/12, przy szczególnym uwzględnieniu ratio legis przewidzianego przez zwolnienia. Jakkolwiek wedle stanowiska Trybunału zwolnienia stanowiące odstępstwa od ogólnej zasady opodatkowania podatkiem powinny być interpretowane ściśle (9), owo kryterium interpretacyjne nie zezwala na pozbawienie zwolnienia jego skutków.

30.

Zdaniem rzędu polskiego budowa lub istotne ulepszenie budynku kreuje wartość dodaną, która powinna być opodatkowana dokładnie w momencie dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu VAT (10). Wedle stanowiska tego rzędu, niezależnie od tego, ile czasu podmiot, który wybudował lub przebudował budynek, wykorzystuje go we własnym zakresie, z chwilą sprzedaży nabywcy wspomniana wartość dodana powinna być opodatkowana.

31.

Rząd polski wskazał, że gdy dostawa nowego lub ulepszanego budynku (czynność opodatkowana) nie miała jeszcze miejsca, cały czas chodzi o „nowy budynek” w rozumieniu dyrektywy 2006/112. Uznanie, że „pierwsze zasiedlenie” jest związane ze zwykłym faktycznym zasiedleniem, skutkowałoby wypaczeniem ogólnych zasad dyrektywy i umożliwiałoby popełnianie oszustw poprzez nadużywanie zwolnienia.

32.

W zakresie dotyczącym przysługujących państwom członkowskim możliwości stosowania kryteriów innych od kryterium „pierwszego zasiedlenia” rząd polski wskazuje dwa przypadki określone w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112. W przypadku wprowadzenia przez państwo członkowskie kryterium „okresu użytkowego między datą »pierwszego zasiedlenia« a datą następnej dostawy” państwo to powinno opodatkować nie tylko pierwszą dostawę budynku w ramach „pierwszego zasiedlenia”, ale również kolejną dostawę w okresie dwóch lat. Twierdzenie przeciwne doprowadziłoby do sytuacji, w której pierwsza dostawa w ramach „pierwszego zasiedlenia” byłaby zwolniona, a kolejna dostawa w okresie dwóch lat od owego „pierwszego zasiedlenia” – już nie.

33.

W zakresie dotyczącym sytuacji, w ramach której „pierwsze zasiedlenie” nastąpi po ulepszeniu budynku, rzód polski podkreśli, że ta możliwość została uznana przez Trybunał (11). W jego ocenie przepisy krajowe nie wykraczają poza zakres swobody przyznanej na podstawie art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, jako że określony przez polskiego ustawodawcę poziom nakładów powoduje powstanie nowej istotnej wartości dodanej przy przebudowie.

34.

Zdaniem Komisji, jakkolwiek zwolnienia należy interpretować w sposób ścisły, to interpretacja ta nie może uniemożliwiać osiągnięcia zakładanych przez nie skutków. W rozpatrywanej sprawie przepisy krajowe mogą skutkować opodatkowaniem VAT „starych” budynków, wbrew celowi i logice art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112.

35.

Komisja stwierdziła, że w braku definicji pojęcia „pierwszego zasiedlenia” w dyrektywie 2006/112 przy wykładni tego pojęcia należy wziąć pod uwagę jego zwykłe znaczenie obejmujące samo użytkowanie danego budynku. Nie jest zatem wymagane, by owo użytkowanie było poprzedzone czynnościami podlegającymi opodatkowaniu. Owo uwarunkowanie wprowadzone przez prawo polskie skutkuje ograniczeniem niezgodnym z art. 135 ust. 1 lit. j) w związku z art. 12 dyrektywy 2006/112.

36.

W zakresie dotyczącym przebudowy budynków Komisja podkreśla, że art. 12 ust. 2 (akapit drugi) dyrektywy 2006/112 zezwala na to, by państwa członkowskie określiły znaczenie „pierwszego zasiedlenia” w odniesieniu do tego rodzaju czynności, jak potwierdził Trybunał w wyroku Gemeente 's-Hertogenbosch (12).

37.

Zdaniem Komisji uzależnienie zaistnienia „ulepszenia” od tego, czy poniesione nakłady wynoszą ponad 30% wartości początkowej budynku, stanowi wątpliwą interpretację tego kryterium. Proces rekonstrukcji powinien być znaczący w takim stopniu, by rezultat był równoznaczny z nowym budynkiem, i w związku z tym pojęcie „pierwszego zasiedlenia” należy stosować nie tylko do pierwszej budowy, lecz również do każdej „przebudowy” budynku.

38.

Komisja ma jednak wątpliwości co do zgodności definicji „ulepszenia” zawartej w polskich przepisach z dyrektywą 2006/112. Jej zdaniem przebudowa zakłada dokonanie znacznej przemiany, a nie prostych prac renowacyjnych lub konserwacyjnych, co zdaje się dopuszczać ustawodawstwo polskie w ramach używanego przez nie pojęcia.

V. Ocena

39.

Artykuł 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 zwalnia z VAT dostawę budynków lub ich części oraz związane z nimi gruntu (13), inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a)”. Jako że ów przepis odnosi się do „dostawy przed pierwszym zasiedleniem”, następne zbycie tego samego budynku powinny być objęte zwolnieniem z VAT.

40.

Sąd odsyłaćcy ma wątpliwość w zakresie dotyczącym dwóch aspektów. Z jednej strony chodzi o definicję „pierwszego zasiedlenia” w prawie polskim, która to definicja w sposób nieuzasadniony ogranicza skuteczność zwolnienia. Ponieważ ustawa o VAT uzależnia owo pojęcie od „wykonania czynności podlegających opodatkowaniu”, może dojść do sytuacji, w której nowy budynek będzie użytkowany (zasiedlony) przez swego właściciela lub przez jego wykonawcę bez wykonania przez niego czynności podlegających opodatkowaniu. W konsekwencji, gdy wykonawca zbywa ów budynek po wielu latach, zwolnienie nie ma zastosowania i sprzedaż podlega VAT, pomimo że chodzi o budynek, który już nie jest nowy.

41.

Z drugiej strony sąd odsyłaćcy przedstawia pytanie, czy ustawa o VAT, mając na uwadze pojęcia użyte przez tę ustawę przy opisie przebudowy budynków (co uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia w wypadku późniejszych dostaw niektórych z nich), jest zgodna z art. 12 dyrektywy 2006/112.

A. W przedmiocie pojęcia „pierwszego zasiedlenia”

42.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112 „dostawa towarów” oznacza „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel”. W orzecznictwie Trybunału wskazano, że „pojęcie »dostawy towarów« przewidziane w art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy (14) odnosi się nie do przeniesienia własności w formie przewidzianej we właściwych przepisach krajowych, lecz obejmuje każdą transakcję przekazania rzeczy przez stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzania tą rzeczą, jakby była ona jej właścicielem” (15).

43.

Dyrektywa 2006/112 uwzględnia profesjonalny i trwały charakter wykonywania działalności gospodarczej jako ogólne kryterium uznania podmiotów, które ją prowadzą, za podatników VAT (art. 9 ust. 1). Kryteria te są szersze w zakresie dotyczącym transakcji związanych z nieruchomościami, jako że dyrektywa zezwala, by państwa członkowskie uznawały za podatników podmioty, które wykonują te transakcje okazjonalnie, zgodnie z art. 12 ust. 1 lit. a).

44.

W związku z tym wykonawca trwale działający w zakresie budownictwa jest podatnikiem w zastosowaniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Wykonawca działający okazjonalnie jest natomiast podatnikiem na podstawie art. 12 ust. 1 lit. a) owej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wykonało swe uprawnienie do rozszerzenia podmiotowego zakresu stosowania. W przeciwnym razie dostawa dokonana przez wykonawcę działającego okazjonalnie nie jest objęta opodatkowaniem.

45.

Zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 odsyła do art. 12 ust. 1 lit. a). Wynika z tego, że w związku z tym odesłaniem dostawy budynków podlegają zwolnieniu, z wyjątkiem budynków wskazanych w owym art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy. Wyjątek ten ma zastosowanie niezależnie od tego, czy państwo członkowskie wykonało swoje uprawnienie do objęcia opodatkowaniem wykonawców działających okazjonalnie.

46.

Związek między art. 135 ust. 1 lit. j) a art. 12 ust. 1 lit. a) powinien być kształtowany przy uwzględnieniu przedmiotu transakcji. Oznacza to, że należy zbadać, czy dostawa budynku miała miejsce przed jego pierwszym zasiedleniem, czy też po nim. W związku z tym, nawet jeżeli państwo członkowskie nie rozszerzyło zakresu podatników o wykonawców okazjonalnych, wówczas gdy dokonano dostawy, po której miało miejsce pierwsze zasiedlenie przez podatnika na podstawie art. 9 ust. 1 dyrektywy, następne dostawy są w sposób ogólny zwolnione z podatku.

47.

Problemem ciążącym z zwolnienia jest okoliczność, że zbywane budynki nie są nowe (16). Kolejne dostawy budynków (które już nie są „nowe”, lecz „używane”) nie są objęte ciążącym podatkiem, co jest spójne z systemem VAT. Potwierdził to Trybunał w wyroku z dnia 4 października 2001 r., „Goed Wonen”, stwierdzając, że brak jest opodatkowania w wypadku „sprzedaży nowego budynku następującej po jego pierwszej dostawie na rzecz konsumenta końcowego” i że owa dostawa „oznacza koniec procesu produkcyjnego” (17).

48.

System owego podatku polega bowiem na obciążeniu działalnością gospodarczych, które są związane z tworzeniem wartości dodanej. W zakresie dotyczącym nieruchomości wartości dodana jest nierozdzielnie związana z konstrukcją nowego budynku, którego pierwsza dostawa, w zależności od sytuacji na osiedleniu „zakreślenia procesu produkcji”, prowadzi do powstania obowiązku zapłaty VAT.

49.

Opodatkowanie tego samego budynku na podstawie tego samego tytułu przy każdej jego kolejnej sprzedaży byłoby nieuzasadnione (18). W ramach projektu szóstej dyrektywy w pracach przygotowawczych Komisji wskazano, że „[c]elem rozwiązania wszelkich trudności w rozróżnianiu między budynkami nowymi i starymi zostało ujęte pojęcie pierwszego zasiedlenia celem określenia chwili, w której kończy się proces produkcji budynku i budynek ów staje się przedmiotem konsumpcji, a mianowicie wówczas, gdy budynek zaczyna być użytkowany przez jego właściciela lub lokatora” (19).

50.

Artykuł 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112 potwierdza, że nowy charakter budynku stanowi zasadniczy cech wskazujący na opodatkowanie VAT, jako że upoważnia państwa członkowskie do zdefiniowania warunków stosowania kryterium ust. 1 lit. a) (dostawa przed pierwszym zasiedleniem) do przebudowy budynków. W ten sposób dyrektywa umożliwia opodatkowanie nie tylko dostaw „nowych” budynków, ale również budynków „używanych” i „starych”, lecz tylko wówczas, gdy budynki używane lub stare były przedmiotem przebudowy, która w rzeczywistości zrównuje je z budynkami nowymi. Działalność w zakresie przebudowy budynku odznacza się z tej perspektywy tą samą funkcją gospodarczą (wartości dodana), którą uprzednio odznaczała się

pierwotna konstrukcja.

51.

Trudno?ci? w zakresie dotycz?cym ustawy o VAT budz?c? w?tpliwo?ci s?du odsy?aj?cego jest to, ?e ustawa ta wi??e poj?cie pierwszego zasiedlenia z wykonaniem czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu. Wyklucza ona w konsekwencji zasiedlenia niezwi?zane z jak?kolwiek transakcj? typow? dla VAT.

52.

Zgodnie z tym przepisem krajowym, gdy w?a?ciciel lub wykonawca u?ywaj? budynku dla w?asnych celów przez okre?lony czas – jak ma to miejsce w post?powaniu g?ównym – pó?niejsza sprzeda? tego budynku nie jest zwolniona, jako ?e owo u?ycie nie spe?nia przes?anek „pierwszego zasiedlenia”. Czy poprzez zastosowanie tego kryterium zakres zwolnienia, jaki zosta? ukszta?towany w ramach wspólnego systemu VAT, ulega zaw??eniu?

53.

Dyrektywa 2006/112 nie precyzuje, co nale?y rozumie? pod poj?ciem „pierwszego zasiedlenia”. Zgadza? si? z rz?dem polskim i Komisj?, ?e chodzi o autonomiczne poj?cie prawa Unii, które wymaga jednolitej wyk?adni. Wyk?adnia ta nie mo?e jednak zosta? sformu?owana w sposób abstrakcyjny, lecz powinna zosta? sformu?owana przy uwzgl?dnieniu szczególnych aspektów sporu w post?powaniu g?ównym.

54.

Mog? natomiast zosta? wykluczone przynajmniej dwie koncepcje interpretacyjne owego poj?cia. Pierwsza z nich uwzgl?dnia?aby sam fakt fizycznego zasiedlenia budynku bez umocowania prawnego (zasiedlenie bezprawne). Druga z nich obejmowa?aby w ramach tego poj?cia zasiedlenie czysto fikcyjne lub dokonane w sposób stanowi?cy oszustwo w jedynym celu czerpania korzy?ci ze zwolnienia, jednak bez oparcia w prawdziwej transakcji. ?adna z tych koncepcji interpretacyjnych nie mo?e moim zdaniem wywo?ywa? skutków prawnych prowadz?cych do zwolnienia dostawy nast?puj?cej po tym (bezprawnym lub pozornym) zasiedleniu z zap?aty VAT.

55.

Pomijaj?c zatem te dwie skrajne sytuacje, uwa?am, ?e gdyby przyj?? interpretacj? art. 2 i 43 ustawy o VAT opisan? przez s?d odsy?aj?cy (polegaj?c? na zwi?zaniu „pierwszego zasiedlenia” z konieczno?ci? zaistnienia czynno?ci powoduj?cej powstanie obowi?zku zap?aty VAT), nadmiernie ograniczy?oby to zakres zwolnienia przewidzianego w art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112.

56.

Mog?yby bowiem doj?? do przypadków pierwszego zasiedlenia, w których nie zaistnia?aby (uprzednio lub w chwili zasiedlenia) czynno?? podlegaj?ca opodatkowaniu. Po?ród tych przypadków mie?ci si? na przyk?ad zasiedlenie wynikaj?ce z wynajmu mieszkania (20), co stanowi czynno?? zasadniczo zwolnion? z VAT (21).

57.

W sytuacji, która doprowadzi?a do wydania postanowienia odsy?aj?cego, wykonawca budynku zasiedli? go (to znaczy u?ytkowa? go) dla w?asnych celów handlowych przez ponad dwa lata i

następnie zbyć go na rzecz osoby trzeciej. Polskie organy podatkowe nie zakwalifikowały owego użytkowania we właściwym zakresie jako pierwszego zasiedlenia, ponieważ brak było czynności podlegającej opodatkowaniu.

58.

Owa przesłanka (wedle której użycie do właściwych celów nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu z tytułu VAT) jest co najmniej wątpliwa, jeżeli weźmie się pod uwagę stwierdzenia Trybunału zawarte w wyroku z dnia 10 września 2014 r., *Gemeente 's-Hertogenbosch* (22), dotyczące zakresu stosowania art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w odniesieniu do transakcji związanych z nieruchomościami. Przepis ów (i jego odpowiednik w dyrektywie 2006/112) (23) umożliwia państwu członkowskim zrównanie z dostawą dokonywaną odpłatnie, podlegającą VAT, wykorzystania przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa pewnych towarów na określonych warunkach.

59.

W owym wyroku Trybunał orzekł, że „w sytuacji gdy gmina dokonała pierwszego zasiedlenia budynku, którego budowę zleciła na należącej do niej gruncie i który będzie ona wykorzystywać w ramach działalności swojego przedsiębiorstwa [...], sytuacja ta powinna być uznana za objętą art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim dane państwo członkowskie skorzystało z możliwości przewidzianej w tym przepisie” (24).

60.

Niezależnie od wskazanej powyżej okoliczności jest pewne, że nie każde pierwsze zasiedlenie musi być poprzedzone dostawą budynku w rozumieniu dyrektywy 2006/112 (a więc przeniesieniem uprawnienia do rozporządzania na rzecz osoby trzeciej) ani nie musi być skutkiem czynności podlegającej opodatkowaniu, jeżeli to ostatnie pojęcie odnosi się do czynności niezwolnionych.

61.

Konkretnie, rzeczywiste zasiedlenie budynku przez wykonawcę dla jego właściwych potrzeb przez ponad dwa lata (co miało miejsce w postępowaniu głównym), niezależnie od uznania go za czynność podlegającą opodatkowaniu (25), będzie się równała pierwszej dostawie, w związku z czym, gdy budynek zostanie później sprzedany, owo zbycie zostanie zwolnione z VAT.

62.

Jest pewne, że zwolnienia powinny być interpretowane w sposób ścisły – jako że stanowi odstępstwa od ogólnej zasady opodatkowania transakcji stanowiących zdarzenie powodujące powstanie obowiązku w zakresie VAT – jednak pod warunkiem, że owa interpretacja nie doprowadzi do pozbawienia ich skuteczności (26).

63.

W niniejszej sprawie polski ustawodawca wybrał ukształtowanie zwolnienia wedle modeli zawartych w art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, w związku z czym powinien on dochować ustanowionych w tym artykule limitów. Mógł on wybrać kryterium pierwszego zasiedlenia bez dalszych uzupełnień we wskazanym już rozumieniu albo jako inne kryterium „okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że [okres ten] nie [przekroczy] [...] dwóch lat” (art. 12 ust. 3 dyrektywy 2006/112). W art. 43 ust. 10 ustawy o VAT przewidziano obydwie te przesłanki.

64.

Powtarzam, że w zakresie tych dwóch przesłanek pojęcie „pierwszego zasiedlenia” ma własne znaczenie, niezależne od uprzedniego istnienia czynności podlegającej opodatkowaniu. Użytkowanie budynku (niezależnie od tego, czy jest on nowy, czy też przebudowany w sposób, który przeanalizuję w dalszej części) przez jego właściciela nieprzerwanie przez co najmniej przez dwa lata jest zrównane z pierwszą dostawą i jego późniejsza sprzedaż jest zwolniona z VAT.

B. W przedmiocie przebudowy budynków

65.

Artykuł 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 umożliwia państwowym członkowskim zdefiniowanie warunków zastosowania kryterium wskazanego w ust. 1 lit. a) do „przebudowy budynków”.

66.

Możliwość, że wykonawca (działający zawodowo lub okazjonalnie) będzie podatnikiem VAT, nie jest zatem ograniczona jedynie do budynków nowych, lecz dotyczy również budynków starych, które zostały przebudowane. W art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112 wskazano obydwa te aspekty. Akapit pierwszy odnosi się do pojęcia budynku [edificio] jako „dowolnej konstrukcji trwale związanej z gruntem”, a akapit następny do „przebudowy budynków [inmuebles]” oraz „gruntu związanego z budynkiem”.

67.

Można by stwierdzić, niemal intuicyjnie, że wskazanie w tym kontekście przebudowy „inmuebles” zamiast przebudowy „edificios” ma na celu objęcie zakresem tego pojęcia zarówno budynków, jak i związanego z nimi gruntu. Jednakże sformułowanie przepisu prowadzi do odrzucenia tej koncepcji, ponieważ wraz z budynkami [inmuebles] wskazuje on „grunt związany z budynkiem”, w związku z czym po wyłączeniu „gruntu” pozostaje jedynie to, co zostało na nim wybudowane. Są to właśnie budynki [edificios].

68.

Zgodnie z wyrokiem z dnia 16 stycznia 2003 r., Maierhofer (27), pojęcie budynku dotyczy konstrukcji trwale związanej z gruntem (właśnie z elementami prefabrykowanymi, których nie da się w prosty sposób rozmontować i przestawić). Jak podkreśli Trybunał, pojęcie to nie ulega zmianom w zależności od tego, czy chodzi o dostawę wskazaną w art. 4 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy [obecnie art. 12 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112], który odnosi się do budynków [edificios], czy o transakcję zwolnioną, przewidzianą w art. 13 cz.?? B lit. b) [obecnie art. 135 ust. 1 lit. l)], w którym mowa o nieruchomościach [inmuebles] (28).

69.

W związku z tym, że brak jest wątpliwości co do tego, iż sprzedany budynek [edificio] w niniejszej sprawie stanowi „inmueble” i był przedmiotem modernizacji, w związku z którą została poniesiona nakład w wysokości 55% wartości początkowej, jedyną pozostającą do rozważania kwestią jest pytanie, czy pojęcie przebudowy zawarte w ustawie o VAT jest zgodne z dyrektywą 2006/112.

70.

Trudności w tym zakresie wynikają z tego, że dyrektywa 2006/112 nie wyjaśnia, co należy rozumieć pod pojęciem „przebudowy”. Pewne wyjaśnienia w tym względzie mogą wynikać z wyroku z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (29). Jakkolwiek okoliczności owego sporu różni się od okoliczności niniejszej sprawy, pojęcie „przebudowy” jest związane z czynnościami renowacji starych budynków, w różnym stopniu ukończonymi lub zaawansowanymi (30).

71.

Jak wskazałem wcześniej, system opodatkowania VAT dostaw nieruchomości wymaga działania gospodarczej związanej z tworzeniem wartości dodanej poprzez roboty budowlane.

72.

W odniesieniu do budynków nowych punktem wyjścia jest działość, która musi zostać uzbrojona, aby (przyszły) budynek spełnił warunki mieszkalne i funkcjonalności użytkowania. Następnie na uzbrojonej działce należy wznieść budynek. Przejście ze stanu działki nieuzbrojonej do budynku mieszkalnego stanowi w sposób oczywisty zasadniczą zmianę rzeczywistości materialnej i w związku z tym tworzy wartość dodaną.

73.

Jednakże dyrektywa 2006/112 zachowuje perspektywę otwartą i akceptuje, że sam proces budowy, w ramach którego miało miejsce zwiększenie wartości dodanej, w dalszym ciągu wywołuje skutki w zakresie budynków już używanych. Konkretnie art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112 upoważnia państwa członkowskie do określenia szczegółowych zasad stosowania „kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a)” (dostawa nowych budynków) do przebudowy budynków.

74.

Państwa członkowskie są zatem upoważnione do zrównania przebudowy z pierwszą dostawą budynków. W braku definicji „przebudowy” w dyrektywie 2006/112 do państw tych należy sprecyzowanie, kiedy i na jakich warunkach przebudowa będzie miała miejsce. Uważam, że jedyne ograniczenie w sposób dorozumiany wynikać może z art. 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112 polega na tym, by państwa członkowskie nie włączały w zakres przebudowy czynności dalekich od pojęcia samego konstruowania budynku.

75.

Zgodnie z ustawą o VAT w Polsce ma miejsce przebudowa budynku, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie stanowią co najmniej 30% wartości początkowej. Zasadniczo uważam, że przepis ten, którego przyjęcie pozostaje w ramach kompetencji państwa członkowskiego, nie wykracza poza dorozumiane ograniczenia, które wskazałem. Prace renowacyjne, które osiągną ów procent

(prawie jedna trzecia części kosztów początkowych), mogą zostać zakwalifikowane jako zasadnicze, w związku z czym zasadnicza jest również inwestycja realizowana w budynku w związku z ich przeprowadzeniem. Przysparzają one budynkowi wartości dodanej, co stanowi warunek wstępny (przyszłego) rozliczenia VAT, gdy budynek ten stanie się przedmiotem późniejszej sprzedaży.

76.

Do krajowych organów podatkowych (lub do sądu wykonującego kontrolę ich decyzji) należy za każdym razem ocena, czy rozpatrywane koszty odpowiadają pracom stanowiącym rzeczywiste zmiany, renowację, ulepszenie lub podobne operacje (a więc czy odpowiadają autentycznej przebudowie), a nie zwykłym zadaniom utrzymania i konserwacji lub czystej dekoracji (31).

77.

Sąd odsyłający podkreśla w tym względzie, że ustawa o VAT nie precyzuje, od jakiego momentu i w jakim terminie ma zastosowanie przepis, który umożliwia obciążenie tym podatkiem kolejnych dostaw tego samego budynku po każdej przebudowie, w przypadku której kwota kosztów przekroczyła 30% wartości początkowej.

78.

Nie wydaje mi się jednak, aby to milczenie stanowiło przeszkodę dla zgodności przepisu krajowego z art. 12 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby w ciągu swego istnienia budynek był poddawany zasadniczym przebudowom podnoszącym jego wartość początkową i równoważnym, przynajmniej częściowo, z jego konstrukcją lub ponowną konstrukcją. Sprzedaże następujące po tych późniejszych ulepszeniach mogą być opodatkowane we wskazany już sposób, jeżeli każda z tych przebudów spełnia przesłanki umożliwiające zrównanie, w istotnej części, z nowym wzniesieniem budynku.

79.

W każdym razie rozważania ilościowe są w niniejszym przypadku zbędne, ponieważ koszty ulepszenia budynku mieszkalnego będącego własnością spółki Kozuba wyniosły 55% wartości początkowej, co wskazuje na rozmiar tych prac (32). Jeżeli ponadto ze względu na swój przedmiot (33) owe prace mogą należeć, z punktu widzenia ilościowego, do kategorii robót w ramach przebudowy opisanych powyżej, trudno byłoby zanegować, że poprzez ich dokonanie przeprowadzono w rzeczywistości konstrukcję lub ponowną konstrukcję mieszkania, co otwiera drogę do powstania obowiązku zapłaty VAT przy późniejszym zbyciu.

VI. Wnioski

80.

Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję udzielić Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Polska) następującej odpowiedzi:

Artykuł 135 ust. 1 lit. j) w związku z art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

1)

Przepisy te stoją na przeszkodzie temu, by „pierwsze zasiedlenie” budynków, budowli lub ich

czyżby w sposób konieczny związane z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

2)

Przepisy te nie stoją na przeszkodzie temu, by w zakresie dotyczącym zasadniczych ulepszeń wpływających na elementy konstrukcyjne państwo członkowskie uznało dla celów zwolnienia z VAT, że przebudowa budynku ma miejsce wówczas, gdy koszty poniesione w związku z tymi ulepszeniami wyniosły przynajmniej 30% wartości początkowej tego budynku.

(1) Język oryginału: hiszpański.

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

(3) Jako że sprawa w postępowaniu głównym dotyczy wyłączenie budynku, a nie czyżby budynku ani czyżby związanego z nim gruntu, w dalszej czyżby bądź się odnosi jedynie do regulacji VAT mających zastosowanie do budynków.

(4) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, ze zmianami) (zwana dalej „ustawą o VAT”).

(5) Kozuba stanowi nazwę przedsiębiorstwa Poltrex od 2009 r. Jakkolwiek czyżby okoliczności faktycznych miały miejsce przed zmianą nazwy, bądź odnosi się do spółki, używając nazwy „Kozuba”.

(6) Wedle postanowienia odsyłającego (pkt 3) modernizacja polegała na wymianie dachu, pomalowaniu ścian, wymianie okien i drzwi, położeniu nowych podłóg, wykonaniu schodów na piętro i zamontowaniu kominka w salonie.

(7) Sąd ten uchylił jednakże owe decyzje ze względów czysto formalnych.

(8) Zobacz wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 56).

(9) Wyrok z dnia 18 listopada 2004 r., Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, pkt 18).

(10) Rząd ów odnosi się do opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, pkt 15) w celu podkreślenia, że zbycie nowej nieruchomości, w odróżnieniu od nieruchomości używanej, następuje po zakończeniu procesu produkcji, co uzasadnia opodatkowanie VAT.

(11) Wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 36).

(12) Wyrok z dnia 10 września 2014 r., Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 36).

(13) Dla celów uproszczenia bądź się odtąd odnosi jedynie do dostaw budynków, ponieważ to wyłączenie o nie chodzi w postępowaniu głównym.

(14) Szósta dyrektywa 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. 1977, L 145, s. 1). Jego brzmienie jest identyczne z brzmieniem art. 14 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

(15) Wyrok z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 44), w którym przytoczono wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, pkt 7); z dnia 21 listopada 2013 r., Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, pkt 20).

(16) W wyroku z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 21), wskazano w sposób wyraźny, że „zwolnienie [...] ma zastosowanie do dostaw starych budynków”.

(17) Wyrok z dnia 4 października 2001 r., C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 52.

(18) Zobacz opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, pkt 15), do której odnosi się również sąd odsyłający.

(19) Projekt szóstej dyrektywy [COM(73) 950 wersja ostateczna] przedstawiony Radzie w dniu 20 czerwca 1973 r. (Biuletyn Wspólnot Europejskich, dodatek 11/73, s. 9).

(20) Zobacz między innymi wyrok z dnia 4 października 2001 r., Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 52). W orzecznictwie Trybunału dopuszczono, aby pojęcie najmu nieruchomości obejmowało nie tylko grunty, lecz również budynki lub ich części (wyroki: z dnia 12 lutego 1998 r., Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51; z dnia 9 października 2001 r.: Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526; Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524; a także z dnia 15 grudnia 1993 r., Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

(21) Pomimo że może nie mieć to miejsca w niektórych państwach. W pkt 10 wyroku z dnia 3 lutego 2000 r., Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62), Trybunał stwierdził, że „jak wynika [...] z art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy i kontekstu, w jaki wpisuje się ów artykuł, drugi akapit cytowanego przepisu pozwala państwom członkowskim na ustanowienie dodatkowych wyłączeń z zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego dla wynajmu nieruchomości (zob. podobnie wyrok z dnia 15 grudnia 1993 r., Lubbock Fine, C-63/92 [EU:C:1993:929], pkt 13)”.

(22) Wyrok C-92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Artykuł 18 lit. a) dyrektywy 2006/112.

(24) Wyrok z dnia 10 września 2014 r., Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, pkt 33).

(25) Zgodnie z wyrokiem z dnia 10 września 2014 r., Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 56); z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 19).

(27) Wyrok C-315/00, EU:C:2003:23, pkt 25, 26.

(28) Wyrok z dnia 16 stycznia 2003 r., Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, pkt 34).

(29) Wyrok C-326/11, EU:C:2012:461.

(30) Owa sprawa dotyczyła budynku handlowego budowanego w trakcie prac budowlanych, częściowo zburzonego, lecz który w chwili dostawy był częściowo użytkowany, ponieważ galeria handlowa była dostępna dla klientów i przynajmniej jeden sklep był otwarty. Inna podobna sprawa była przedmiotem wyroku z dnia 19 listopada 2009 r., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), dotyczącego budynków zbytych w celu rozbiórki i ponownej budowy (w rzeczywistości rozbiórka zaczęła się w dniu dostawy). Trybunał stwierdził w owej sprawie, że budynek nie mógł zostać wzięty pod uwagę i że w rzeczywistości chodziło o dostawę działki niezabudowanej.

(31) W ramach zmian zasadniczych można na przykład wskazać zmiany wynikające z prac w zakresie fundamentów, struktury, dachu i elementów związanych ze stabilnością lub z wytrzymałością budynku, a także związane z nimi inne zmiany.

(32) Punkt 15 postanowienia odsyłającego.

(33) Zobacz przypis 31.