

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 19 marca 2019 r.(1).

Sprawa C-71/18

Skatteministeriet

przeciwko

KPC Herning

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

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

1. Czy przeniesienie prawa do gruntu z istniejącym budynkiem w sytuacji, kiedy strony w chwili przeniesienia prawa mają wyrażoną intencję, zgodnie z którą nabywca lub kolejny nabywca gruntu rozbierze istniejący budynek w celu wzniesienia nowego, stanowi transakcję, która jest zwolniona z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) zgodnie z art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy VAT(2)?

2. Tak, w skrócie, brzmi pytanie prejudycjalne skierowane do Trybunału przez Vestre Landsret (sąd apelacyjny regionu zachodniego, Dania). Szersza kwestia o charakterze zasadniczym, którą podnosi się w niniejszej sprawie, to rola zamiaru stron w klasyfikacji transakcji w rozumieniu dyrektywy VAT.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii Europejskiej

3. Artykuł 12 dyrektywy VAT stanowi:

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

(a) dostawa budynku lub części budynku oraz 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.

[...]

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

4. Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

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

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

[...]”

B. Prawo krajowe

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

6. Paragraf 54 ust. 1 Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (rozporządzenia nr 808 z dnia 30 czerwca 2015 r. w sprawie podatku od wartości dodanej;

zwanego dalej: „rozporządzeniem VAT”) stanowi:

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

7. Paragraf 56 ust. 1 rozporządzenia VAT stanowi:

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

[...]”

II. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytanie prejudycjalne

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

10. KPC Herning A/S (duńska spółka deweloperska i budowlana, zwana dalej „KPC”) i Boligforeningen Kristiansdal (spółdzielnia mieszkaniowa Kristiansdal, Dania) od maja 2013 r. wspólnie opracowywały zlokalizowany w Porcie Odense projekt mieszkaniowy adresowany do

m?odych osób. Projekt ten prowadzony by? we wspó?pracy z gmin? Odense i Portem Odense.

11. W lipcu 2013 r. opracowano projekt poprawki do planu zagospodarowania w celu umo?liwienia udzielenia pozwolenia na budow? mieszkaniow? w ramach obszaru istniej?cego magazynu na rozpatrywanej nieruchomo?ci. Zgodnie z t? poprawk?, przyj?t? przez rad? miasta Odense w dniu 4 grudnia 2013 r., nale?a?o zachowa? ?rodkow? cz??? wschodniej ?ciany szczytowej magazynu.

12. W listopadzie 2013 r. – po skierowaniu projektu poprawki do planu zagospodarowania do konsultacji, lecz przed jej formalnym przyj?ciem – KPC dokona?a warunkowego nabycia rozpatrywanej nieruchomo?ci od Portu Odense („pierwsza sprzeda? rozpatrywanej nieruchomo?ci”). Strony za?o?y?y, ?e transakcja jest zwolniona z VAT, lecz przewidzia?y w umowie, ?e gdyby okaza?o si?, ?e transakcja ta podlega jednak opodatkowaniu VAT, wszelki nale?ny VAT zostanie uiszczony przez KPC. Umowa sprzeda?y zosta?a, mi?dzy innymi, obwarowana warunkiem zawarcia przez KPC z publicznej spó?dzielni? mieszkaniow? umowy w przedmiocie realizacji na nieruchomo?ci projektu mieszka? dla m?odych osób oraz przyj?cia przez gmin? Odense ostatecznego planu zagospodarowania zezwalaj?cego na realizacj? rozpatrywanego projektu.

13. W dniu 5 grudnia 2013 r. KPC zawar?a trzy umowy z Boligforeningen Kristiansdal. By?y to: i) warunkowa umowa ramowa w sprawie sprzeda?y nieruchomo?ci z istniej?cym magazynem („odsprzeda? rozpatrywanej nieruchomo?ci”) i jego pó?niejszej przebudowy na mieszkania dla m?odych osób; ii) warunkowa umowa sprzeda?y rozpatrywanej nieruchomo?ci oraz iii) umowa w przedmiocie realizacji mieszka? „pod klucz” odnosz?ca si? do przebudowy rozpatrywanej nieruchomo?ci.

14. Z warunkowej umowy ramowej wynika, ?e wraz z dwiema pozosta?ymi umowami tworzy ona jedn?, ca?o?ciow? podstaw? umown?. Umowa ramowa stanowi, ?e Boligforeningen Kristiansdal by?a gotowa naby? nieruchomo??, aby jako przedsi?biorca budowlany i zarz?dca przebudowa? j? na mieszkania, które nast?pnie by?yby wynajmowane i zarz?dzane przez t? spó?dzielni?, oraz ?e KPC zastrzeg?a sobie, jako warunek sprzeda?y nieruchomo?ci, prawo do przygotowania dokumentacji projektowej oraz wykonania, jako wykonawca, przebudowy nieruchomo?ci na mieszkania. Ta umowa ramowa zosta?a opatrzona mi?dzy innymi warunkiem, ?e KPC ostatecznie nab?dzie nieruchomo?? od Portu Odense.

15. Zgodnie z warunkow? umow? sprzeda?y cen? sprzeda?y uznano za zwolnion? z VAT, poniewa? transakcja odnosi?a si? do nieruchomo?ci zabudowanej. Zgodnie z postanowieniami tej umowy to KPC ponosi?a ryzyko w przypadku, gdyby transakcja, wbrew oczekiwaniom stron, okaza?a si? opodatkowana VAT. Umowa sprzeda?y zosta?a opatrzona tymi samymi warunkami, co umowa ramowa. Warunkowa umowa w przedmiocie realizacji mieszka? „pod klucz” stanowi?a, ?e KPC by?a zobowi?zana do wykonania wszystkich robót koniecznych dla zrealizowania budowy w stanie w pe?ni wyko?czonym, chocia? to sama Boligforeningen Kristiansdal mia?a zaj?? si? rozbiórk? istniej?cego na nieruchomo?ci magazynu. Zwi?zany z tym koszt zosta? oszacowany na 625 000 koron du?skich (DKK), co obejmowa?o tak?e VAT.

16. W dniu 7 marca 2014 r. Boligforeningen Kristiansdal zawar?a z inn? spó?k? umow? w przedmiocie rozbiórki magazynu (z wyj?tkiem ?rodkowej cz???i wschodniej ?ciany szczytowej, która mia?a zosta? zachowana). KPC nie bra?a udzia?u w rozbiórcie magazynu, która zosta?a przeprowadzona przez Boligforeningen Kristiansdal na jej w?asny koszt i ryzyko.

17. W dniu 15 sierpnia 2015 r. znajduj?ce si? na dzia?ce mieszkania by?y gotowe do zasiedlenia.

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

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

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

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

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

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

III. Analiza

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

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

25. KPC proponuje, aby udzielić na to pytanie odpowiedzi przeczącej. W szczególności

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

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

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

A. Która(-e) transakcja(-e)?

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

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

30. Trybunał orzeka już, że w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika na rzecz klienta są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą jedno nierozdzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny. Jest tak również wówczas, gdy jedno lub kilka świadczeń stanowi świadczenie główne, natomiast pozostałe świadczenie lub świadczenia stanowi świadczenie lub świadczenia dodatkowe, które są traktowane z punktu widzenia

podatkowego tak jak świadczenie główne. W szczególności świadczenie należy uznać za dodatkowe w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego(3).

31. Niemniej jednak trudno mi dostrzec, w jaki sposób ten tok rozumowania, mający zwykłe zastosowanie do zespołu lub sieci umów między tymi samymi stronami, można by zastosować do rozpatrywanych transakcji. Po pierwsze, transakcje te były dokonywane w różnym czasie przez różne strony (port Odense i KPC z jednej strony oraz KPC i Boligforeningen Kristiansdal z drugiej strony)(4). Po drugie, transakcji tych, a w szczególności dwóch kolejnych transakcji sprzedaży, nie można uznać za pomocnicze względem siebie. W świetle celu handlowego i uzasadnienia gospodarczego pierwsza sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości stanowi, sama w sobie, świadczenie „główne” i to samo dotyczy odsprzedaży tej nieruchomości. Choć obie transakcje są ze sobą powiązane, nie można tak naprawdę powiedzieć, że stanowiły część jednego pakietu.

32. W związku z powyższym każde z tych transakcji sprzedaży należy – zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy VAT – uznać za odrębne i niezależne(5). Każda podlega zatem ocenie – dla celów przepisów dotyczących VAT – na własnych warunkach i w świetle swoich specyficznych cech.

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

B. Uregulowanie krajowe będące przedmiotem postępowania głównego

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

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

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

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

38. Domyślnie zasady, jak należy stosować przy ocenie transakcji, jest zatem ocena *wszystkich obiektywnych elementów w momencie świadczenia*.

39. W tym kontekście zgodnie z uregulowania krajowego takiego jak (w cz. 2) sekcja 2.2 instrukcji ministerstwa ds. opodatkowania w sprawie VAT od sprzedaży nowych budynków i terenów budowlanych (zwana dalej „sekcją 2.2”) wydaje się problematyczna.

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

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

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

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

C. Pierwsza sprzedaż rozpatrywanej nieruchomości

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

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

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

47. Na poparcie swojego argumentu rzeczduński powołuje się na wyrok w sprawie Don Bosco,

w którym Trybuna? uzna?, że zwolnieniem z VAT przewidzianym dla dostawy terenu niezabudowanego innego niż teren budowlany „nie jest objęta dostawa działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedawca, rozpoczął się przed tą dostawą”(12).

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

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

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

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

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

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

54. Wyjaśniam to pkt 39 wyroku w sprawie Don Bosco. Jak zauważyła Trybuna?, celem gospodarczym czynności podjętych przez sprzedawcę (dostawy działki i ukończenia robót rozbiórkowych) była „dostawa działki *gotowej pod budowę*”(15). Trybuna? wskazała ponadto, że stary budynek był bezużyteczny dla działki gospodarczej nabywcy, a działka stała się

dla niego użyteczna pod względem gospodarczym dopiero po ukończeniu robót rozbiórkowych(16), które zostały zorganizowane i opłacone przez sprzedającego(17).

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

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

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

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

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

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

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

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

63. Z tej perspektywy rozpatrywana transakcja nie może uzasadniać nałożenia VAT – na nieruchomości nie wykonano żadnej czynności, która mogłaby zwiększyć jej wartość gospodarczą dla KPC. W rzeczywistości, zanim nieruchomości ta mogła zostać ponownie wykorzystana w ramach produkcji przynosiłaby wzrost wartości, magazyn musiał zostać rozebrany(24).

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

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

D. Odsprzedaż rozpatrywanej nieruchomości

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

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

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

69. Moim zdaniem materiały zawarte w aktach sprawy nie są wystarczające, aby Trybunał

móg? zaj?? definitywne stanowisko w tej kwestii. Ponadto co do zasady to do s?du krajowego nale?y ustalenie, w ?wietle zasad okre?lonych przez Trybuna?(26), czy formalnie odr?bne transakcje s? ze sob? tak ?ci?le zwi?zane, ?e tworz? obiektywnie tylko jedno niepodzielne ?wiadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie mia?oby charakter sztuczny(27).

70. Doda?bym równie? w tym kontek?cie, ?e pytanie przedstawione przez s?d krajowy zosta?o sformu?owane w sposób abstrakcyjny i skupia si? na znaczeniu zamiaru stron dla oceny przeniesienia prawa do gruntu z istniej?cym budynkiem dla celów VAT. S?d odsy?aj?cy nie d??y? do uzyskania od Trybuna?u wskazówek w konkretnej kwestii podniesionej przez Komisj?. Pozostaje zatem jeszcze kilka uwag ko?cowych, które mo?na zaproponowa? w ramach wsparcia s?du krajowego, je?li mia?by takiego potrzebowa?.

71. Z umowy ramowej wydaje si? jasno wynika?, ?e to Boligforeningen Kristiansdal naby?a nieruchomo??, aby nast?pnie prowadzi? dzia?alno?? jako przedsi?biorca budowlany i zarz?dca. KPC, ze swojej strony, zosta?a jedynie wskazana jako wykonawca w zakresie przygotowania dokumentacji projektowej oraz wykonania przebudowy nieruchomo?ci na mieszkania. Ponadto, zanim KPC mog?a rozpocz?? jakiegokolwiek prace budowlane, Boligforeningen Kristiansdal musia?a zorganizowa? rozbiórk? istniej?cego magazynu i za ni? zap?aci?. To równie? Boligforeningen Kristiansdal musia?a wzi?? na siebie wszelk? ewentualn? odpowiedzialno?? wynikaj?c? z robót rozbiórkowych.

72. W tym kontek?cie wydaje si?, ?e zanim wybudowano mieszkania, Boligforeningen Kristiansdal dzia?a?a jak w?a?ciciel rozpatrywanej nieruchomo?ci, co w ?wietle art. 14 i 63 dyrektywy VAT(28) stanowi zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego. W tym wzgl?dzie Trybuna? wyja?ni?, ?e pojm?cie „dostawy towaru” nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e oznacza ono „przeniesienie prawa do rozporz?dzania rzecz? jak w?a?ciciel, nawet gdy nie nast?puje przeniesienie w?asno?ci towaru w sensie prawnym”(29).

73. Ponadto, podobnie jak w przypadku pierwszej transakcji, nie wydaje si?, aby przed odsprzeda?? wykonano na nieruchomo?ci jakiegokolwiek prace, które zwi?kszy?yby jej warto??, a tym samym uzasadnia?yby pobranie VAT.

74. Jednak to do s?du odsy?aj?cego nale?y ustalenie, czy elementy te, oceniane ??cznie z wszystkimi innymi istotnymi czynnikami, mog? wskazywa? na to, ?e dla celów zastosowania przepisów dotycz?cych VAT odsprzeda? rozpatrywanej nieruchomo?ci stanowi „dostaw? budynków lub ich cz??ci oraz zwi?zanego z nimi gruntu” w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy VAT.

75. W ka?dym razie, niezale?nie od tego, jak ostatecznie zostanie sklasyfikowana druga transakcja, z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e uregulowanie krajowe, takie jak cze?? sekcji 2.2, zgodnie z któr? dostawa terenu, na którym znajduje si? budynek, automatycznie stanowi sprzeda? terenu budowlanego podlegaj?c? VAT, je?eli zamiarem stron jest rozbiórka tego budynku w celu umo?liwienia wzniesienia nowego, nie jest zgodne z przepisami dyrektywy VAT.

IV. Wnioski

76. Podsumowuj?c, proponuj?, aby Trybuna? udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przed?o?one przez Vestre Landsret (s?d apelacyjny regionu zachodniego, Dania):

– Uregulowanie krajowe, takie jak to rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, zgodnie z którym dostawa terenu, na którym znajduje si? budynek, stanowi sprzeda? terenu budowlanego podlegaj?c? podatkowi od warto?ci dodanej, je?eli zamiarem stron jest rozbiórka tego budynku w celu umo?liwienia wzniesienia nowego, nie jest zgodne z art. 12 i art. 135 ust. 1 lit. j) i k) dyrektywy

2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

1 Język oryginału: angielski.

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

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

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

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

6 Zobacz powyżej, pkt 13–15 niniejszej opinii.

7 Odniesi się do tego zagadnienia poniżej w pkt 66–73 niniejszej opinii.

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

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

10 Tamże, pkt 77.

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

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

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

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

15 Don Bosco (pkt 39). Wyróżnienie moje.

16 Tamże.

17 Don Bosco, pkt 32.

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

19 Zobacz powyżej, pkt 11 i 12 niniejszej opinii.

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

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

22 Wyróżnienie moje.

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

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

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

26 Zobacz powyżej, pkt 33 niniejszej opinii.

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

28 Zobacz powyżej, pkt 35 niniejszej opinii.

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