

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 stoją

(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 wniosek 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. 1 lit. g) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą 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 [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”;

4 Artykuł 4 ust. 3 tej dyrektywy stanowi:

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

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

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub ten 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 dzieł budowlanych.

Przez »dzieła budowlane« rozumie się każde dzieło nieuzbrojone lub uzbrojone, uznane za budowlane 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 w pełni i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]”

g) dostawę 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 rodzimych 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 Niderlandach 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 umowy 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? rzeczony 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 ?iany 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 rzeźzonego 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 rzeźzonego 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 uważać 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 rozpatrzyć przede wszystkim, zmierza zasadniczo do

ustalenia, czy art. 13 cz. B lit. g) szóstej dyrektywy w związku z jej art. 4 ust. 3 lit. a) należy interpretować w ten sposób, że dostawa działki, na której stoi budynek przeznaczony do rozbiórki, celem wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji, którego rozbiórka rozpoczyna się przed tą dostawą, jest zwolniona od podatku VAT.

25 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowi one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dotyczą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18; z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-407/07 Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, Zb.Orz. s. I-9615, pkt 30; z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-357/07 TNT Post UK, Zb.Orz. s. I-3025, pkt 31).

26 Zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 13 cz. B lit. g) tej dyrektywy zakłada przede wszystkim, że przedmiotem danej dostawy jest budynek lub jego część, wraz z gruntem, na którym stoi.

27 Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy przez „budynek” rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie.

28 W świetle brzmienia tej definicji „budynku” rzęd niderlandzki podnosi, że w przypadku dostawy działki, na której stoi budynek, który ma zostać zastąpiony i który został już częściowo rozebrany, budynek ten stanowi taką konstrukcję, dopóki nie dokonano jego całkowitego usunięcia. Budynek częściowo rozebrany stanowi wciąż stary budynek, który był już zasiedlony, z uwagi na to 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 Irlandię – podnosi w uwagach na piśmie, że w sytuacji takiej jak opisana w poprzednim punkcie niniejszego wyroku działka jest elementem głównym dostawy, podczas gdy istniejący budynek jest wyłącznie dodatkowym jej elementem. Od początku bowiem przewidziana była jego rozbiórka a więc dostawa działki w celu wybudowania na niej nowego budynku.

30 Należy więc zbadać, czy z jednej strony rzeczywiste istnienie starego budynku lub jego części w momencie dostawy nieruchomości stanowi kryterium rozstrzygające dla celów zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. B lit. g) szóstej dyrektywy, czy też z drugiej strony inne okoliczności, jak te przywołane w drugim i trzecim pytaniu prejudycjalnym mogą lub muszą być uwzględnione.

31 Należy w tym względzie przypomnieć, że interpretacji tego przepisu nie można oprzeć na pierwotnym lub na zmienionym projekcie szóstej dyrektywy przedstawionym przez Komisję. Projekty te zawierają wyczerpujące uregulowania dotyczące dostawy nieruchomości, a w szczególności wspólną definicję 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 państwowym czonkowskim zdefiniowanie „dzieł budowlanych” (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 odsyłanego wynika ponadto, że w postępowaniu przed sądem krajowym sprzedawcy nie tylko sprzedał i dostarczył dzieło, 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 odsyłanego nie wynika natomiast, by sprzedawcy wszczął 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 uważać należy 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 rząd niderlandzki, aby ustalić, czy rozpatrywana transakcja jest zwolniona z podatku VAT, należy więc uwzględnić twierdzenia dodatkowe jak te opisane w drugim i trzecim pytaniu prejudycjalnym, które mogły zostać wykonane przez sprzedawcę nieruchomości.

39 Jeżeli chodzi o sytuację jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że dla celów podatku VAT czynności, jakich dokonał sprzedawca, są takie powołane. Prace rozbiórkowe i dostawa działki jako takie wręcz pokrywa się. Celem gospodarczym tych czynności była dostawa działki gotowej pod budowę. Z tego względu nie można bez popadania w sztuczność uznać, że Don Bosco nabyła od tej samej osoby najpierw grunt ze stojącymi na nim starymi budynkami, bezużyteczny w tym stanie dla jej działalności gospodarczej, a następnie jedynie twierdzenia obejmujące rozbiórkę budynków, które jako jedyne były odpowiednie, by nadać działce użyteczność (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 25).

40 W konsekwencji dostawę działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany celem wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka rozpoczęła się przed tą dostawą oraz rozbiórka tego budynku, uważa się, w świetle podatku VAT, za stanowiące transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku, co niezabudowanej działki.

41 Transakcja taka rozpatrywana w całości nie jest zatem objęta zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w art. 13 cz. 1 B lit. g) szóstej dyrektywy niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.

42 W tych okolicznościach do sądu krajowego należy przede wszystkim sprawdzić, czy rozpatrywana działka jest „działką budowlaną” w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. b) oraz art. 13 cz. 1 B lit. h) szóstej dyrektywy.

43 Należy w tym względzie przypomnieć, iż mając na uwadze wyraźne odwołanie do definicji działek budowlanych przyjętej przez państwa członkowskie, jakiego dokonuje art. 4 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, do tych ostatnich należy zdefiniowanie działek, które uważane powinny być za działki budowlane, zarówno dla celów stosowania tego przepisu, jak też art. 13 cz. 1 B lit. h) tej dyrektywy, z poszanowaniem celu, do którego dotyczy ostatni z tych przepisów, który zmierza do zwolnienia z podatku VAT jedynie dostawy niezabudowanych działek, które nie są przeznaczone pod zabudowę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Gemeente Emmen, pkt 20, 25).

44 W świetle powyższych rozważań na zadane pytania odpowiedzieć należy, że art. 13 cz. 1 B lit. g) szóstej dyrektywy w związku z art. 4 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że przewidzianym w pierwszym z tych przepisów zwolnieniem z podatku VAT nie jest objęta dostawa działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązała się sprzedawczyni, rozpoczęła się przed tą dostawą. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle podatku VAT transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 13 cz. 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, rozpoczęła się przed tą dostawą. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle podatku VAT transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.