Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 17 stycznia 2013 r.*

Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 135 ust. 1 lit. k) w związku z art. 12 ust. 1 i ust. 3 — Teren niezabudowany — Teren budowlany — Pojęcia — Prace związane z rozbiórką w celu wzniesienia nowej konstrukcji — Zwolnienie z podatku VAT

W sprawie C-543/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 9 września 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 października 2011 r., w postępowaniu:

Woningstichting Maasdriel

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: E. Jarašiūnas, prezes izby, C. Toader (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemy etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Woningstichting Maasdriel przez H. de Kata, advocaat,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langera oraz C. Wissels, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. van Nuffela, działających w charakterze pełnomocników.

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

wydaje następujący

* Język postępowania: niderlandzki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 135 ust. 1 lit. k) w związku z art. 12 ust. 1 i 3 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Woningstichting Maasdriel (zwaną dalej „Woningstichting") a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) w przedmiocie zwolnienia transakcji nabycia nieruchomości z podatku od nabycia nieruchomości, które to zwolnienie wiąże się zgodnie z prawem niderlandzkim z opodatkowaniem tej transakcji podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT").

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 12 ust. 1 i 3 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„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:

[…]

b) dostawa terenu budowlanego.

[…]

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 lit. k) wskazanej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

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

[…]".

Prawo niderlandzkie

5 Artykuł 11 Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, nr 329) w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT") 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 pierwszym zasiedleniem lub najpóźniej dwa lata po nim oraz dostawa działek budowlanych;

[…]

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

a) na której są lub były prowadzone prace;

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

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

d) dla której wydano pozwolenie na budowę

celem wzniesienia konstrukcji na gruncie".

6 Artykuł 2 ust. 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer (ustawy o opłatach od czynności prawnych) stanowi, że „»[p]odatek od nabycia nieruchomości« jest pobierany z tytułu nabycia nieruchomości położonych w Niderlandach lub praw do takich nieruchomości".

7 Zgodnie z art. 15 ust. 1 lit. a) tej ustawy zwolnione z podatku od nabycia nieruchomości na zasadach określonych w ogólnym przepisie wykonawczym jest nabycie „w drodze dostawy w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. a) pkt 1 [ustawy o podatku VAT] […] podlegające podatkowi obrotowemu, chyba że nieruchomość wykorzystywana jest w celu osiągania zysku oraz gdy nabywca może w całości lub częściowo odliczyć podatek obrotowy zgodnie z art. 15 [ustawy o podatku VAT]".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 W dniu 13 listopada 2006 r. Woningstichting zawarła z gminą Maasdriel (zwaną dalej „sprzedającą") umowę sprzedaży dotyczącą działki gruntowej. We wskazanej dacie na działce stał budynek, który był wykorzystywany jako biblioteka (zwany dalej „istniejącym budynkiem"). Obok owego budynku znajdował się wyasfaltowany publiczny parking.

9 Umowa sprzedaży przewidywała, że „dostarczenie przedmiotu sprzedaży nastąpi w uzbrojonym stanie", ponieważ Woningstichting zamierzała przeprowadzić na tej parceli budowę mieszkań, ewentualnie w połączeniu z powierzchniami biurowymi i miejscami do parkowania. Strony uzgodniły, że sprzedająca przeprowadzi rozbiórkę istniejącego budynku i usunięcie asfaltu na parkingu. Uzgodniona cena wynosiła 1 380 000 EUR (bez podatku VAT) za działkę oraz dodatkowo koszty rozbiórki szacowane na 22 000 EUR (bez podatku VAT).

10 W styczniu i lutym 2007 r. sprzedająca przeprowadziła rozbiórkę istniejącego budynku i wywóz gruzów.

11 Dostarczenie działki na rzecz spółki Woningstichting zostało dokonane w chwili przeniesienia własności na mocy aktu notarialnego z dnia 2 marca 2007 r. W tej dacie parking był nadal używany, asfalt nie został jeszcze usunięty, a Woningstichting nie uzyskała pozwolenia na budowę, koniecznego do realizacji jej projektu, który znajdował się na etapie planów.

12 Zgodnie z prawem niderlandzkim celem uniknięcia podwójnego opodatkowania, jeśli nabycie nieruchomości podlega podatkowi VAT, jest ono wówczas zwolnione z podatku od nabycia nieruchomości obliczanego na podstawie ceny sprzedaży. Dostarczenie działki budowlanej podlega podatkowi VAT. Natomiast dostarczenie działki niezabudowanej jest zwolnione z podatku VAT i podlega podatkowi od nabycia nieruchomości.

13 Woningstichting uiściła podatek VAT na rzecz sprzedającej w związku z omawianą dostawą, uznając, że dostawa ta obejmowała działkę budowlaną i w konsekwencji podlegała owemu podatkowi, w związku z czym brak było obowiązku zapłaty podatku od nabycia nieruchomości.

14 Inspektor podatkowy uznał jednak, że wskazana dostawa dotyczyła działki niezabudowanej, jako takiej zwolnionej z podatku VAT, i podlegała w związku z tym podatkowi od nabycia nieruchomości. Woningstichting otrzymała zatem decyzję w sprawie zaległego podatku od nabycia nieruchomości. Ponieważ zażalenie na ową decyzję zostało oddalone decyzją inspektora, Woningstichting wniosła od niej odwołanie do Rechtbank te Arnhem (sądu rejonowego w Arnhem). Odwołanie to zostało przez ów sąd oddalone.

15 Woningstichting wniosła apelację do Gerechtshof d'Arnhem (sądu apelacyjnego w Arnhem). Apelacja ta została oddalona.

16 Powołując się na wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goud, Zb.Orz. s. I-11079, Gerechtshof te Arnhem orzekł, że sprzedająca dostarczyła działkę niezabudowaną, ponieważ w chwili dostarczenia budynek został już całkowicie rozebrany i strony uzgodniły, iż asfalt pokrywający powierzchnię parkingu ma zostać usunięty na rachunek sprzedającej po dokonaniu dostawy. Sąd ów orzekł również, że parceli nie można traktować jako działki budowlanej, ponieważ rozbiórka budynku i usunięcie asfaltu pokrywającego powierzchnię parkingu nie mogą być uznane za „prace" w rozumieniu art. 11 ust. 4 lit. a) ustawy o podatku VAT. Ponadto strony nie uzgodniły żadnych innych prac. Wskazany sąd uznał również, że istniejące w okolicach omawianej działki uzbrojenie, użyteczne dla nowej konstrukcji, nie stanowi uzbrojenia w rozumieniu art. 11 ust. 4 lit. c) wskazanej ustawy.

17 Woningstichting wniosła od wskazanego wyroku skargę kasacyjną do Hoge Raad der Nederlanden.

18 Sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z jego orzecznictwem art. 11 ust. 4 lit. a) ustawy o podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku całkowitej rozbiórki budynku niezabudowana już nieruchomość jest uznawana za działkę budowlaną dopiero wtedy, gdy po zakończeniu rozbiórki na nieruchomości dokonano prac związanych z uzbrojeniem w celu umożliwienia konstrukcji nowych budynków. Sąd ten wskazał, że zgodnie z orzecznictwem rozbiórka nie stanowi „prac" w rozumieniu art. 11 ust. 4 lit. a) wskazanej ustawy nawet wówczas, gdy została przeprowadzona w celu umożliwienia późniejszego wzniesienia nowej konstrukcji na niezabudowanej już nieruchomości. Sąd ów stwierdził, że pomimo intencji wykorzystania działki do wzniesienia nowej konstrukcji same prace związane z rozbiórką nie dają podstaw, by uznać, iż owa działka wchodzi w zakres pojęcia działki budowlanej.

19 W tym względzie sąd ten wskazał jednak, iż Trybunał orzekł już w wyroku z dnia 28 marca 1996 r. w sprawie C-468/93 Gemeente Emmen, Rec. s. I-1721, pkt 20, 25, oraz w ww. wyroku w sprawie Don Bosco Onroerend Goed, pkt 43, że „do [państw członkowskich] należy zdefiniowanie działek, które uważane powinny być za działki budowlane […] z poszanowaniem celu, do jakiego dąży [szósta dyrektywa VAT], który zmierza do zwolnienia z podatku VAT jedynie dostawy niezabudowanych działek, które nie są przeznaczone pod zabudowę".

20 Mając na uwadze orzecznictwo Trybunału, sąd krajowy stawia pytanie, czy swoboda państw członkowskich w zakresie określania definicji pojęcia działki budowlanej umożliwia państwu członkowskiemu zwolnienie z podatku VAT dostawy niezabudowanej nieruchomości, która powstała w wyniku rozbiórki wcześniej stojącego na niej budynku, nawet jeśli rozbiórka ta została dokonana w celu umożliwienia ponownego zabudowania nieruchomości. Sąd krajowy stawia ponadto pytanie, czy dla celów ustalenia, czy omawiana dostawa dotyczy nieruchomości, „która nie jest przeznaczona pod zabudowę" w rozumieniu ww. wyroku w sprawie Gemeente Emmen, wystarczy uwzględnić jedynie okoliczności, które zaistnieją po momencie, od którego nieruchomość jest niezabudowana, bez uwzględnienia uprzednich prac związanych z uzbrojeniem działki.

21 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT […] w związku z art. 12 ust. 1 i 3 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa niezabudowanej nieruchomości – która powstała w wyniku rozbiórki stojącego na niej budynku, przeprowadzonej w celu umożliwienia wzniesienia nowej konstrukcji budynku – w żadnym razie nie może być zwolniona z podatku od wartości dodanej?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 W swym pytaniu sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w związku z art. 12 ust. 1 i 3 owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku VAT przewidziane w pierwszym ze wskazanych przepisów obejmuje transakcję tego rodzaju jak transakcja w postępowaniu głównym, dotyczącą dostawy terenu niezabudowanego po rozbiórce budynku, który się na nim znajdował, nawet wówczas, gdy w dniu dostawy nie zostały dokonane inne prace związane z uzbrojeniem poza wskazaną rozbiórką, natomiast teren został przeznaczony pod zabudowę.

23 Rząd niderlandzki jest zdania, że w niniejszej sprawie nie miały miejsca prace związane z uzbrojeniem w rozumieniu prawa niderlandzkiego, i w związku z tym kwestionuje jakiekolwiek uwzględnienie zamiaru stron w celu określenia „niezabudowanego" lub „budowlanego" charakteru działki będącej przedmiotem postępowania głównego.

24 Zdaniem spółki Woningstichting i Komisji Europejskiej warunki zawarte w prawie niderlandzkim mające na celu zdefiniowanie działek budowlanych są zbyt restrykcyjne i nie obejmują wszystkich sytuacji, w których działka mogłaby zostać uznana za przeznaczoną pod zabudowę. Uważają one również, że z uwagi na akta sprawy jest jasne, iż omawiana działka obiektywnie może być uznana za przeznaczoną pod zabudowę.

25 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem terminologia użyta dla określenia zwolnień przewidzianych przez art. 135 dyrektywy VAT powinna podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowi wyjątek od ogólnej zasady, iż podatek VAT jest pobierany od każdej dostawy towarów i każdej usługi świadczonych odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień z art. 135 powinny być

interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b) owej dyrektywy, są zwolnione z podatku VAT. Zgodnie z art. 12 ust. 3 wskazanej dyrektywy „teren budowlany" oznacza dla celów wskazanego art. 12 ust. 1 lit. b) każdy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie.

27 Z powyższego wynika, że dostawy terenów budowlanych podlegają podatkowi VAT i nie są objęte kategorią zwolnień wskazanych w art. 135 dyrektywy VAT, które należy interpretować w sposób ścisły.

28 Artykuł 11 ust. 4 lit. a) ustawy w sprawie VAT stanowi transpozycję wskazanych przepisów dyrektywy VAT do prawa niderlandzkiego i określa jako „teren budowlany" między innymi każdy teren niezabudowany, na którym są lub były prowadzone prace w celu konstrukcji budynków.

29 Zgodnie z orzecznictwem krajowym cytowanym przez sąd odsyłający pojęcie prac użyte we wskazanym przepisie krajowym jest interpretowane w ten sposób, że nie obejmuje ono prac związanych z rozbiórką, nawet wówczas, gdy jest bezsporne, że zostały one dokonane celem ponownej zabudowy.

30 Należy w tym względzie w pierwszej kolejności przypomnieć, że państwa członkowskie, definiując tereny, które należy uznać za „tereny budowlane", są zobowiązane do poszanowania celu art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT, który zmierza do zwolnienia z podatku VAT jedynie dostawy niezabudowanych terenów, które nie są przeznaczone pod zabudowę (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Gemeente Emmen, pkt 24, 25; a także w sprawie Don Bosco Onroerend Goed, pkt 43).

31 Zasada neutralności podatkowej, będąca podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT, stoi na przeszkodzie, po pierwsze, temu, by świadczenie podobnych usług, które tym samym są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia podatku VAT, a po drugie, temu, by przedsiębiorcy, którzy dokonują takich samych transakcji, byli traktowani odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo). Celem zapewnienia poszanowania wskazanej zasady neutralności podatkowej jest zatem konieczne, aby wszystkie działki niezabudowane przeznaczone dla celów wzniesienia na nich budynku, a zatem przeznaczone pod zabudowę, były objęte ową definicją krajową.

32 W drugiej kolejności należy przypomnieć, 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 (ww. wyrok w sprawie J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Trybunał orzekł już, że wśród tego rodzaju wskazówek znajduje się stan zaawansowania robót w zakresie przebudowy zrealizowanych przez sprzedającego w dacie dostawy (ww. wyrok w sprawie J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, pkt 34). Wykonanie przez sprzedającego prac związanych z rozbiórką przed datą dostawy w celu wniesienia przyszłej konstrukcji lub zobowiązanie sprzedającego do dokonania tego rodzaju prac rozbiórki celem dokonania przyszłej konstrukcji mogą, na podobnej zasadzie, stanowić tego rodzaju wskazówki.

34 W niniejszej sprawie należy wskazać, że jak wynika z postanowienia odsyłającego w postępowaniu głównym, nie zostało zakwestionowane, iż w dniu dostawy wykonane zostały prace związane z rozbiórką budynku lub że w zakresie dotyczącym parkingu prace te zostaną dokonane celem ponownego wzniesienia konstrukcji.

35 W każdym razie sąd odsyłający powinien dokonać ogólnej oceny okoliczności związanych z transakcją będącą przedmiotem postępowania głównego i istniejących w dacie dostawy, włącznie z zamiarem stron, pod warunkiem że zostanie on ustalony na podstawie obiektywnych wskazówek celem określenia, czy transakcja sporna w postępowaniu głównym dotyczy działki budowlanej.

36 Mając na uwadze powyższe, na zadane pytanie należy udzielić odpowiedzi, że art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT w związku z art. 12 ust. 1 i 3 owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku VAT przewidziane w pierwszym ze wskazanych przepisów nie obejmuje transakcji tego rodzaju jak transakcja w postępowaniu głównym, dotyczącej dostawy terenu niezabudowanego po rozbiórce budynku, który się na nim znajdował, nawet wówczas, gdy na dzień dostawy nie zostały dokonane inne prace związane z uzbrojeniem terenu poza wskazaną rozbiórką, o ile z ogólnej oceny okoliczności związanych z ową transakcją i istniejących w dacie dostawy włącznie z zamiarem stron – pod warunkiem, że zostanie on ustalony na podstawie obiektywnych wskazówek – wynika, iż w owej dacie sporny teren był rzeczywiście przeznaczony pod zabudowę, co należy do oceny sądu odsyłającego.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 12 ust. 1 i 3 owej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej przewidziane w pierwszym ze wskazanych przepisów nie obejmuje transakcji tego rodzaju jak transakcja w postępowaniu głównym, dotyczącej dostawy terenu niezabudowanego po rozbiórce budynku, który się na nim znajdował, nawet wówczas, gdy na dzień dostawy nie zostały dokonane inne prace związane z uzbrojeniem terenu poza wskazaną rozbiórką, o ile z ogólnej oceny okoliczności związanych z ową transakcją i istniejących w dacie dostawy włącznie z zamiarem stron – pod warunkiem, że zostanie on ustalony na podstawie obiektywnych wskazówek – wynika, iż w owej dacie sporny teren był rzeczywiście przeznaczony pod zabudowę, co należy do oceny sądu odsyłającego.

Podpisy