

**Sprawa C-594/23****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości.****Data wpływu:**

26 września 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Vestre Landsret (Dania)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

20 września 2023 r.

**Strona wnosząca odwołanie:**

Skatteministeriet (duńskie ministerstwo ds. opodatkowania)

**Druga strona postępowania:**

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

**Przedmiot postępowania głównego**

Spór w postępowaniu głównym dotyczy decyzji Landsskatteret (krajowej komisji podatkowej, Dania), w której stwierdziła ona, że dostawy terenów, których dotyczy postępowanie główne, nie stanowią dostaw terenu budowlanego, a zatem nie stanowią transakcji opodatkowanych VAT na podstawie art. 135 ust. 1 lit. j) w związku z art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, z jednej strony, oraz na podstawie art. 135 ust. 1 lit. k) w związku z art. 12 ust. 1 lit. b) i art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT, z drugiej strony. Odwołanie w postępowaniu głównym, w którym zaskarżono tę decyzję, wniosło Skatteministeriet, które uważa, że

przedmiotowy teren jest terenem budowlanym, co oznacza, że taka dostawa jest opodatkowana VAT.

### **Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Wykładnia pojęcia „teren budowlany” (zob. art. 135 ust. 1 lit. j) i art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2; art. 135 ust. 1 lit. k) i art. 12 ust. 1 lit. b) i art. 12 ust. 3;

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożono na podstawie art. 267 TFUE.

### **Pytanie prejudycjalne**

Czy w okolicznościach takich jak te zachodzące w postępowaniu głównym jest zgodne z art. 135 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2006/112 w związku jej art. 12 ust. 1 lit. a) i art. 12 ust. 2 oraz z jej art. 135 ust. 1 lit. k) w związku z art. 12 ust. 1 lit. b) i art. 12 ust. 3 tej dyrektywy to, że państwo członkowskie uznaje za podlegającą opodatkowaniu VAT sprzedaż terenu budowlanego dostawę nieruchomości, na której w chwili dostawy znajdował się prefabrykowany fundament, podczas gdy to dopiero następni właściciele wzniesli na niej później budynek mieszkalny?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

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

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, art. 267

C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304, pkt 46, 54)

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869, pkt 31)

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660, pkt 54)

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783), pkt 34, 35, 51, 57, 58

### **Powołane przepisy prawa krajowego**

- 1 Ustawa o VAT: tekst skonsolidowany nr 966 z dnia 14 października 2005 r., z późn. zm.: § 13 ust. 1 pkt 9 lit. a) i b), § 13 ust. 3

- 2 Rozporządzenie nr 814 z dnia 24 czerwca 2013 r.: § 57 i 59
- 3 Rozporządzenie nr 808 z dnia 30 czerwca 2015 r.: § 54 i 56 oraz § 134 pkt 3 i 4
- 4 Paragraf 13 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT (ustawa skonsolidowana nr 966 z dnia 14 października 2005 r., z późn. zm.) w wersji obowiązującej w czasie, gdy wylewano fundamenty na terenie budowlanym, którego dotyczy postępowanie główne, przewidywał zwolnienie z VAT w odniesieniu do dostawy nieruchomości. Przepisy ustawy o VAT opierały się na klauzuli zawieszającej zawartej w art. 371 dyrektywy VAT w związku z załącznikiem X, cz. B, pkt 9 dyrektywy VAT, stanowiącej kontynuację rozwiązania zawartego w art. 28 ust. 3 lit. b) dyrektywy szóstej w związku z załącznikiem F, pkt 16 tej dyrektywy.
- 5 To zwolnienie z VAT uchylono częściowo w dniu 1 stycznia 2011 r. ustawą nr 520 z dnia 12 czerwca 2009 r., na mocy której w § 13 ustawy o VAT dokonano zmiany polegającej na upoważnieniu skatteminister (ministra ds. podatków) do wydania rozporządzenia w dziedzinie VAT określającego definicję i wyznaczającego zakres pojęcia nieruchomości. Od tamtego czasu § 13 stanowił, że zwolnienie z VAT dotyczące dostaw nieruchomości nie obejmuje dostaw terenu budowlanego, niezależnie od tego, czy został on uzbrojony, a w szczególności dostawy terenu zabudowanego. Powyższa zmiana weszła w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.
- 6 Jak wynika z uzasadnienia tej ustawy, nie zaproponowano żadnych przepisów przejściowych, ponieważ stwierdzono, że ustawa będzie miała zastosowanie do nowych nieruchomości, gdy budowa lub rozbudowa/przebudowa rozpocznie się po wejściu w życie tych przepisów. Za moment rozpoczęcia nowej budowy uznaje się moment rozpoczęcia wylewania fundamentów.
- 7 Skatteminister wydał następnie regulujące dziedzinę VAT rozporządzenie w przedmiocie definicji nieruchomości. W czasie przenoszenia praw do terenów budowlanych, których dotyczy postępowanie główne, obowiązywały dwie różne wersje rozporządzenia w dziedzinie VAT: rozporządzenie z dnia 24 czerwca 2013 r. (w stosunku do czynności przeniesienia, które miały miejsce dnia 15 czerwca 2015 r.) oraz rozporządzenie z dnia 30 czerwca 2015 r. (w stosunku do innych dostaw w formie wkładu niepieniężnego z dnia 25 sierpnia 2015 r.).
- 8 Z § 54 ust. 1 tego rozporządzenia z 2015 r. wynika, że pojęcie „budynek” zawarte w § 13 ust. 1 pkt 9 lit. a) ustawy o VAT należy rozumieć w ten sposób, że oznacza konstrukcje trwale związane z gruntem, które zostały ukończone zgodnie z przeznaczeniem. Zgodnie z § 56 ust. 1 tego rozporządzenia pojęcie „teren budowlany” należy rozumieć jako teren niezabudowany, wyznaczony w celach umożliwiających wzniesienie budynków. Z § 134 ust. 3 i 4 tego rozporządzenia wynika również, że obowiązek zapłaty podatku VAT przewidziany w § 13 ust. 1 pkt 9 lit. a) ustawy o VAT z późn. zm. ma zastosowanie do nowych budynków oraz nowych budynków wraz ze związanym z nimi gruntem, o ile budowa rozpoczęła się w dniu 1 stycznia 2011 r. lub w później.

- 9 Decyzje Landsskatteret
- 10 Dnia 29 września 2017 r. Landsskatteret rozpatrywała sprawę, w której kwestia sporna przypominała zagadnienie będące przedmiotem niniejszej sprawy. Landsskatteret stwierdziła w swojej decyzji, że sprzedaż działki z fundamentami wzniesionymi przed 1 stycznia 2011 r. może być zwolniona z VAT na tej podstawie, że budowa ta rozpoczęła się przed 1 stycznia 2011 r., a więc w okresie obowiązywania przepisów poprzedzających przepisy wprowadzone ustawą nr 520 z dnia 12 czerwca 2009 r. Skatteministeriet nie zaskarżył tej decyzji przed sądem.
- 11 Dnia 14 lutego 2022 r. Landsskatteret rozstrzygnęła inną sprawę, w której spór dotyczył zagadnienia podobnego do tego będącego przedmiotem niniejszej sprawy. Landsskatteret stwierdziła w swojej decyzji, że sprzedaż czterech działek z fundamentami, w sytuacji gdy budowa fundamentów rozpoczęła się przed dniem 1 stycznia 2011 r., może być zwolniona z VAT na tej podstawie, że budowa rozpoczęła się przed dniem 1 stycznia 2011 r., a więc w okresie obowiązywania przepisów poprzedzających przepisy wprowadzone ustawą nr 520 z dnia 12 czerwca 2009 r. Skatteministeriet wniósł skargę na decyzję z dnia 14 lutego 2022 r. Jak wynika z informacji przekazanych przez Skatteministeriet, postępowanie w tej sprawie zawieszono do czasu udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odpowiedzi na pytania prejudycjalne zawarte we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym w niniejszej sprawie.

### **Krótkie przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 12 Sprawa dotyczy pytania, czy przeniesienie przez I/S Nordre Strandvej Sæbys (zwany dalej „Interessentskabet”, partnerstwo) praw do 16 działek, na których w odpowiednich datach dostawy przypadających w 2015 r. wylane zostały fundamenty pod budynki mieszkalne, stanowi dostawy „terenu budowlanego” opodatkowanego VAT, czy też stanowi dostawy budynków lub ich części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem, mając na uwadze, że w tym drugim przypadku dostawy te objęte są zwolnieniem z VAT obowiązującym do dnia 1 stycznia 2011 r., ponieważ wylewanie fundamentów we wszystkich przypadkach rozpoczęło się i zakończyło przed dniem 1 stycznia 2011 r.
- 13 W 2006 r. Interessentskab nabyło teren, który wcześniej był użytkowany jako pole kempingowe na obszarze przybrzeżnym. W 2008 r. Interessentskab dokonało wydzielenia na tym terenie szeregu odrębnych działek. Kilka wydzielonych w ten sposób działek zostało zabudowanych w styczniu 2009 r. infrastrukturą konieczną do podłączenia energii elektrycznej, wody, ogrzewania i systemu kanalizacji.
- 14 Jesienią 2010 r. na podstawie pozwolenia na budowę, które Interessentskab uzyskało od urzędu budowlanego właściwego dla gminy, na niektórych z wydzielonych działek wylano fundamenty. To wylewanie fundamentów rozpoczęło się i zakończyło przed dniem 1 stycznia 2011 r.

- 15 Dnia 1 stycznia 2015 r. Interessentskab dokonała przeniesienia praw do 16 działek z fundamentami prefabrykowanymi na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością tytułem wkładu niepieniężnego. Następnie działki te zostały sprzedane przez następców owej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością osobom prywatnym.
- 16 Na podstawie umów sprzedaży zawartych odpowiednio w dniach 15 czerwca 2015 r. i 26 października 2015 r. Interessentskab sprzedało również dwie działki z fundamentami osobom prywatnym. Interessentskab sprzedało jeszcze jedną działkę z fundamentami osobie prywatnej, przy czym w przypadku tej transakcji nie istnieje podpisana umowa sprzedaży, lecz z treści umowy sprzedaży wynika, że działkę sprzedano częściowo w drodze przejęcia w dniu 1 października 2015 r. Z tych umów sprzedaży wynika, że nabywcy objęli nieruchomości z przedsięwzięciem budowlanym w toku, a w chwili zawarcia umów sprzedaży na potrzeby przedsięwzięcia budowlanego w toku wykonano już cokół fundamentowy, zaś nabywcy jako podsumowanie całokształtu transakcji otrzymali wstępny projekt budowli, która ma zostać ukończona na tej nieruchomości.
- 17 W przypadku pięciu z działek, których dotyczy sprawa, budynki mieszkalne powstały na fundamentach wylanych w 2010 r. po wykonaniu dostawy przez Interessentskab w 2015 r. W przypadku ośmiu kolejnych działek na tym terenie wzniesiono budynki mieszkalne, przy czym nie zostały one wzniesione na fundamentach wylanych w 2010 r., które znajdowały się na tym terenie w 2015 r., gdy Interessentskab dokonywało dostawy. Jeżeli chodzi o trzy pozostałe działki, fundamenty wylane w 2010 r. nadal istnieją, ale dotychczas nie wzniesiono na nich budynków mieszkalnych.
- 18 Decyzją z dnia 28 września 2017 r. SKAT (duński urząd podatkowy) zwiększył kwotę podatku VAT podlegającego zapłacie przez Interessentskab, nakładając nań obowiązek zapłaty między innymi podatku VAT od 16 wspomnianych działek. SKAT był zdania, że dostawa 16 działek zaopatrzonych w fundamenty stanowiła dostawę „terenu budowlanego” podlegającą VAT na podstawie § 13 ust. 1 pkt 9 lit. b) ustawy o VAT. Decyzja ta została zaskarżona przed Landsskatteret. W swojej decyzji z dnia 1 września 2021 r. Landsskatteret orzekł, że dostawa tych 16 działek nie stanowiła transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie §13 ust. 9 lit. b) ustawy o VAT i art. 4 lit. b) ustawy o VAT, lecz raczej transakcje zwolnione z VAT na podstawie § 13 ust. 1 pkt 9) ustawy o VAT w uprzednio obowiązującym brzmieniu, na podstawie którego zwolnieniem z VAT objęte były wszystkie dostawy nieruchomości.
- 19 W swoim rozstrzygnięciu Landsskatteret uznał, że ustalono, iż Interessentskab rozpoczęło wylewanie fundamentów na 16 działkach przed dniem 1 stycznia 2011 r., a działki te zostały nabyte, zanim przedstawiono projekt ustawy nr 203 z dnia 22 kwietnia 2009 r., w którym zaproponowano wprowadzenie VAT na dostawy nieruchomości; ustalone zostało również, że proces planowania rozpoczął się przed przedstawieniem tego projektu ustawy.

- 20 W dniu 1 grudnia 2021 r. Skatteministeriet zaskarżył to rozstrzygnięcie Landsskatteretten do Retten i Aalborg (sądu rejonowego w Aalborg), który przekazał sprawę do Vestre Landsret (sądu apelacyjnego regionu zachodniego, Dania) ze względu na występowanie w sprawie zagadnienia prawnego o zasadniczym znaczeniu.
- 21 Postanowieniem z dnia 23 listopada 2022 r. Vestre Landsret postanowił zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE.

### **Podstawowe argumenty stron w postępowaniu przed sądem krajowym**

- 22 **Skatteministeriet** podnosi, że sprawa rozpoznawana w postępowaniu głównym dotyczy terenu budowlanego podlegającego opodatkowaniu VAT i okoliczności tej nie zmienia fakt, że na przedmiotowym terenie znajdowały się fundamenty. Zdaniem Skatteministeriet zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. W dyrektywie tej zezwolono również państwom członkowskim na zwolnienie dostaw terenów „niezabudowanych”, innych niż dostawy „terenów budowlanych”, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b). Skatteministeriet podkreśliło również, że definicja tego, jaki teren ma być uznawany za „teren budowlany”, nakłada na państwa członkowskie obowiązek poszanowania celu art. 135 ust. 1 lit. k) dyrektywy VAT, który zmierza do zwolnienia z VAT jedynie dostaw terenów niezabudowanych, które nie są przeznaczone pod zabudowę, z czego w związku z art. 2 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy wynika, że wszelkie odpłatne dostawy terenów budowlanych dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze muszą, co do zasady, być opodatkowane VAT.
- 23 Zakres uznania przysługujący państwom członkowskim przy definiowaniu pojęcia „teren budowlany” jest ograniczony zakresem pojęcia „budynek”, który został zdefiniowany przez prawodawcę Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT w sposób bardzo szeroki, jako obejmujący „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem”. Nie każdy obiekt będzie jednak postrzegany jako „budynek” w rozumieniu dyrektywy VAT tylko dlatego, że jest trwale związany z gruntem.
- 24 Zgodnie ze zwykłym znaczeniem językowym duńskie słowo „konstruktion” obejmuje przykładowo budynek. Tego rodzaju znaczenie językowe dotyczy również angielskiego „structure” z wersji dyrektywy VAT w tym języku i „construction” w wersji francuskiej. To samo można powiedzieć o niemieckim „Bauwerk”, który stosuje się jako słowo definiujące „Gebäude”. Konstrukcja w formie „budynku” charakteryzuje się zatem, jak wynika ze zwykłego znaczenia językowego, faktem, że zbudowana jest i składa się z różnych poszczególnych części (części budynku), które łącznie tworzą konstrukcję określonego przeznaczenia.

- 25 Fundamentów budynku mieszkalnego nie można raczej uznawać za „części budynku” w rozumieniu dyrektywy VAT, ponieważ można uznać, że doszło do dostawy „części budynku” wyłącznie wówczas, gdy objęta tą dostawą część budynku może być zasiedlona (oddana do użytku), a więc jest ukończona, co w praktyce ma miejsce wówczas, gdy dochodzi przykładowo do dostawy lokali w budynku mieszkalnym etapami.
- 26 **Interessentskab** podniosło, że teren będący przedmiotem dostaw składa się z budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu w rozumieniu dyrektywy VAT, co oznacza zwolnienie z VAT.
- 27 Interessentskab uzasadniło to tym, że teren, na którym wylano i ukończono fundamenty przed dniem 1 stycznia 2011 r., zmienił swoją charakterystykę dla celów VAT z terenu budowlanego na budynki i związany z nimi grunt. Zmiana ta dokonała się w momencie, gdy rozpoczęło się wylewanie fundamentów na tym terenie, a więc jesienią 2010 r. W każdym razie zmiana ta zaszła najpóźniej w chwili zakończenia wylewania fundamentów, a więc przed dniem 1 stycznia 2011 r.
- 28 Interessentskab jest także zdania, że w odniesieniu do 16 działek zobowiązanie z tytułu VAT nie powstaje, ponieważ budowa, a mianowicie wylewanie fundamentów, rozpoczęła się przed dniem 31 grudnia 2010 r.
- 29 Dostawy działek z fundamentami prefabrykowanymi przez Interessentskab w 2015 r. należy zatem dla celów VAT uznawać za budynki lub ich części oraz związany z nimi grunt. W chwili dostawy w 2015 r. fundamenty na 16 działkach były w pełni funkcjonalne, co do czego strony są zgodne. Ponieważ VAT podlega zapłacie w odniesieniu do budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu tylko wówczas, jeżeli budowa rozpoczęła się po dniu 31 grudnia 2010 r., przedmiotowe dostawy są zwolnione z VAT. Zgodnie z prawem duńskim datą rozpoczęcia nowej budowy jest data rozpoczęcia wylewania fundamentów. Ponieważ fundamenty prefabrykowane zostały wzniesione na terenie, którego dotyczy sprawa rozpoznawana w postępowaniu głównym, przed dniem 1 stycznia 2011 r., nie istnieje podstawa prawna uzasadniająca nałożenie VAT od tych dostaw, jako że konstrukcja trwale związana z gruntem powstała przed dniem 1 stycznia 2011 r.
- 30 W art. 12 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy VAT zawarto definicję „budynku” do celów VAT. Pojęcie „budynek” według definicji z art. 12 ust. 2 zdanie pierwsze oznacza „konstrukcję trwale związaną z gruntem”. Fundamenty prefabrykowane wchodzą w zakres definicji zawartej w art. 12 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy VAT. Fundamenty prefabrykowane są, po pierwsze, „konstrukcją”. Po drugie, fundamenty prefabrykowane są „trwale związane z gruntem”, ponieważ nie można łatwo zmienić ich położenia. Po trzecie, fundamenty prefabrykowane są objęte szerokim zakresem pojęcia „budynek”, które wprost obejmuje „dowolną” konstrukcję trwale związaną z gruntem.

- 31 Fundamenty są konstrukcją trwale związaną z gruntem, a zatem, zgodnie z art. 12 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy VAT, są „budynkiem” dla celów VAT. Fakt, iż duński akt wdrażający ten przepis (zobacz rozporządzenie w dziedzinie VAT) zawiera dodatkowe warunki, określające, że konstrukcje trwale związane z gruntem muszą być również ukończone zgodnie z przeznaczeniem, aby można było je uznać za budynki dla celów VAT, nie oznacza, że nie powinny być uznawane za budynki dla celów VAT.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 32 Trybunał orzekł, że uznanie państw członkowskich w zakresie definiowania pojęcia „teren budowlany” jest ograniczone zakresem pojęcia „budynek”, który zdaniem Trybunału prawodawca Unii zdefiniował w art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT w sposób bardzo szeroki jako „dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem” (zob. wyrok KPC Herning, pkt 54 oraz wyrok Icade Promotio, pkt 51).
- 33 Strony zgadzają się, że konieczne jest skierowanie do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania o to, w jaki sposób określić zakres pojęcia „teren budowlany”, o którym mowa w art. 12 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, mając na względzie pojęcie „budynek” i związany z nim grunt, o którym mowa w art. 12 ust. 1 lit. a), oraz art. 12 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy VAT.
- 34 Vestre Landsret jest zdania, że nie istnieje orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości doprecyzowujące kryteria i elementy wykładni, które należy brać pod uwagę przy ocenie, czy można mówić o istnieniu „budynku”, w tym czy działkę z fundamentami prefabrykowanymi należy uznawać za teren budowlany w rozumieniu art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT, czy też za budynek lub jego część lub związany z nim grunt, przed pierwszym zasiedleniem, w rozumieniu art. 12 ust. 2 dyrektywy VAT, które to orzecznictwo umożliwiłoby sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie – bez występowania z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – czy działkę, na której w chwili dostawy znajdują się fundamenty prefabrykowane budynku mieszkalnego, a na której następnie powstaje też budynek mieszkalny, należy uznać za „teren budowlany” w rozumieniu dyrektywy VAT, czy też za „budynek lub części budynku oraz związany z nim grunt” w rozumieniu tej samej dyrektywy.
- 35 Z tych względów Vestre Landsret przedstawia Trybunałowi powyższe pytanie prejudycjalne. Postępowanie główne zostaje zawieszono do momentu udzielenia odpowiedzi przez Trybunał Sprawiedliwości.