

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 12. julija 2012(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 13(B)(g) v povezavi s členom 4(3)(a) – Dobava objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo – Dobava objekta v gradnji zaradi zgraditve novega objekta s predelavo – Nadaljevanje in dokončanje del s strani kupca po dobavi – Oprostitev plačila DDV“

V zadevi C-326/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 10. junija 2011, ki je na Sodišče prispela 29. junija 2011, v postopku

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader (poročevalka), sodnica, in E. Jarašinas, sodnik,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 3. maja 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV B. Jongmans, odvetnik,
- za nizozemsko vlado C. M. Wissels in J. Langer, zastopnika,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, P. van Nuffel in W. Roels, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(B)(g) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) v povezavi s členom 4(3)(a) te direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (v nadaljevanju: J.J. Komen) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi oprostitve plačila davka na promet z nepremičninami v zvezi s pridobitvijo nepremičnine, pri čemer je po nizozemskem pravu ta oprostitvev odvisna od tega, ali se za navedeno transakcijo plačuje davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa, da je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

4 Člen 4(3) te direktive določa:

„Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 in še posebej eno od naslednjih:

(a) dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo, pred prvo uporabo; države članice lahko določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljišč, na katerih stojijo.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih ali dveh let.

Šteje se, da je ‚objekt‘ vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

(b) dobavo gradbenih zemljišč.

‚Gradbeno zemljišče‘ pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.“

5 Člen 13 Šeste direktive z naslovom „Oprostitve na ozemlju države“ v razdelku (B) z naslovom „Druge oprostitve“ med drugim določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitjo:

[...]

(g) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a);

(h) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav gradbenih zemljišč iz člena 4(3)(b).“

Nizozemsko pravo

6 Člen 11 zakona o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329) določa:

„1. Pod pogoji, določenimi s splošnim upravnim predpisom, se davka oprostitjo:

(a) dobava nepremičnin in prenos pravic na teh nepremičninah, razen:

1. dobava objekta ali dela objekta z zemlji em, na katerem stoji, opravljena pred prvo uporabo ali največ dve leti po tem, in dobava gradbenega zemljiša;

2. druge dobave, ki niso dobave v smislu točke 1, osebam, ki uporabljajo nepremičnino za namene, zaradi katerih imajo na podlagi člena 15 pravico do odbitka celotnega ali skoraj celotnega zneska davka, če sta podjetnik, ki opravi dobavo, in oseba, ki se ji nepremičnina dobavi, skupaj naslovila ustrezno zahtevo na inšpekcijo in  e poleg tega upoštevatata pogoje, določene z ministrskim odlokom;

[...]

3. Za uporabo odstavka 1(a), točka 1, je:

(a) objekt vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi;

(b) prva uporaba objekta po njegovi predelavi ali prenovitvi,  e je zaradi predelovalnih ali prenovitvenih del zemljiše predelano;

(c) zemljiše, na katerem objekt stoji, zemljiše, za katero se običajno šteje, da spada k objektu ali da je namenjeno njegovi uporabi.

4. Za uporabo odstavka 1(a), točka 1, je gradbeno zemljiše nepozidano zemljiše:

(a) na katerem se opravljajo ali so se opravljala dela,

(b) ki se ureja ali se je uredilo za izključno uporabo zemljiša,

(c) katerega okolica se ureja ali je bila urejena ali

(d) za katerega je bilo izdano gradbeno dovoljenje,

da bi se lahko na zemlji u gradilo.“

7  len 2(1) zakona o obdavčenju pravnega prometa (Wet op belastingen van rechtsverkeer) določa, da je „davek na promet z nepremičninami‘ davek na pridobitev nepremičnin na Nizozemskem ali pravic na njih“.

8 V skladu s členom 15(1)(a) tega zakona se pod pogoji, določenimi s splošnim upravnim predpisom, ne plača davek na promet z nepremičninami od pridobitve „na podlagi dobave v smislu člena 11(1)(a), točka 1, [zakona o prometnem davku] [...], ki je obdavčena s prometnim davkom, razen če se zemljiše uporablja za pridobivanje dohodkov in lahko pridobitelj zemljiša v celoti ali delno odbije prometni davek v skladu s členom 15 [zakona o prometnem davku]“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Družba J.J. Komen je 6. februarja 2004 s pogodbo, sklenjeno v obliki notarskega zapisa, pridobila lastninsko pravico na delih nepremičnine („appartementsrechten“), ki obsegajo poslovne prostore v nakupovalni pasaži De Blauwe Steen   Hoorn.  telo se je, da je bila dobava te nepremičnine opravljena isti dan.

10 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da so bila z namenom predelave zadevne nepremičnine v nov objekt po naročilu in za račun prodajalca opravljena številna rušitvena dela,

še preden je družba J.J. Komen pridobila poslovne prostore. Družba J.J. Komen je po tej pridobitvi nadaljevala prenovitvena in predelovalna dela, tako da je bil rezultat vseh del, opravljenih tako za ra?un prodajalca kot za ra?un družbe J.J. Komen, nastanek novega objekta. V okviru postopka predelave nepremi?nine ni bilo zemljiš?e z zadevnimi deli nikdar nepozidano.

11 Zaradi dobave nepremi?nine je družba J.J. Komen prejela odlo?bo o odmeri davka na promet z nepremi?ninami. Potem ko je pri dav?nem inšpektoratu vložila ugovor zoper to odlo?bo, jo je ta potrdil.

12 Tožba, ki jo je družba J.J. Komen zoper to odlo?bo vložila pri Rechtbank te Haarlem (prvostopenjsko sodiš?e v Haarlemu), je bila zavrnjena kot neutemeljena. To sodiš?e je med drugim presodilo, da je bila nakupovalna pasaža v ?asu dobave še v uporabi in da dela niso toliko napredovala, da bi bilo mogo?e ugotoviti obstoj novega objekta.

13 Pritožba, ki jo je družba J.J. Komen zoper to sodbo vložila pri Gerechtshof Amsterdam (pritožbeno sodiš?e v Amsterdamu), je bila zavrnjena s sodbo z dne 19. maja 2008, s katero so bila potrjena dejstva, ugotovljena na prvi stopnji, in na podlagi katere se je dobava nepremi?nine v skladu s ?lenom 11(1)(a) zakona o prometnem davku štela za oproš?eno pla?ila DDV in zato za predmet davka na promet z nepremi?ninami.

14 Poleg tega je iz spisa, predloženega Sodiš?u, razvidno, da zaradi poslabšanja stanja objekta v postopku v glavni stvari zaradi rušitvenih del, ki so se za?ela septembra 2003, ena od trgovin v tem objektu od novembra 2003 ne pla?uje ve? najemnine. Med drugim naj bi bil omejen dostop do navedenega objekta in naj ne bi bilo ve? razsvetljave.

15 Vendar je Gerechtshof Amsterdam zlasti ob upoštevanju poro?il pristojnega dav?nega inšpektorja presodilo, da je bila nakupovalna pasaža v ?asu dobave še vedno dostopna javnosti in da je najmanj ena trgovina obratovala, tako da bi bilo treba še vedno šteti, da se je obstoje?i objekt uporabljal.

16 Družba J.J. Komen je zoper navedeno sodbo vložila kasacijsko pritožbo, pri ?emer je navedla, da bi bilo treba Šesto direktivo, zlasti njena ?lena 13(B)(g) in 4(3)(a), razlagati tako, da se za dobavo nepremi?nine, kakršna je v obravnavanem postopku, pla?uje DDV.

17 Po mnenju generalne pravobranilke pred predložitvenim sodiš?em je treba kasacijski pritožbi med drugim ugoditi na podlagi argumentov, navedenih v sodbi z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, ZOdl., str. I-11079), v kateri je Sodiš?e za merilo za presojo transakcije, kar zadeva DDV, štelo tudi namen strank transakcije. Kot je razvidno iz ugotovitev navedene generalne pravobranilke – ker je bil gospodarski cilj rušitvenih del, za?etih pred prodajo nepremi?nine, pridobitev novega objekta – faza napredovanja del v ?asu prodaje ne bi smela biti pomembna, zato bi bilo treba šteti, da se za zadevno transakcijo pla?uje DDV.

18 Zaradi navedenih ugotovitev in ob upoštevanju novejših sodne prakse Sodiš?a, ki izhaja iz zgoraj navedene sodbe Don Bosco Onroerend Goed, se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali je dobavo objekta, ki je v fazi predelave z namenom, da se zgradi nov objekt, mogo?e šteti za dobavo novega objekta pred prvo uporabo, ali pa gre za dobavo starega objekta, ki je bil prvi? uporabljen v preteklosti. To sodiš?e se tudi sprašuje, ali faza napredovanja prenovitvenih del v ?asu dobave ali to, da se ta dela izvajajo na željo prodajalca ali kupca in da se opravijo po naro?ilu in za ra?un enega, drugega ali obeh, vpliva na odgovor na to vprašanje.

19 Hoge Raad der Nederlanden je v teh okoliš?inah odlo?ilo, da prekine odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži to vprašanje:

„Ali je treba člen 13(B)(g) v povezavi s členom 4(3)(a) Šeste direktive razlagati tako, da dobava objekta, na katerem je prodajalec pred dobavo zaradi postavitve novega objekta zašel s prenovitvenimi deli, ki jih je po dobavi nadaljeval in dokončal kupec, ni oproščena davka na dodano vrednost?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 V uvodu je treba spomniti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo strogo, glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo restriktivne razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 13, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej zgoraj navedeno sodbo Don Bosco Onroerend Goed, točka 25 in navedena sodna praksa).

21 Oprostitev plačila DDV iz člena 13(B)(g) Šeste direktive se nanaša na dobave starih objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo. Po drugi strani člen 4(3)(a) te direktive določa, da lahko države članice naložijo DDV za dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo, pred prvo uporabo.

22 V skladu z navedenim členom 4(3)(a) lahko države članice opredelijo načine uporabe merila, ki se nanaša na prvo uporabo prenovljenih nepremičnin in zemljišč, na katerih te stojijo.

23 Člen 11 zakona o prometnem davku določa, da je dobava nepremičnin, kadar gre za prenovitev starega objekta, obdavčena z DDV, „če je zaradi predelovalnih ali prenovitvenih del zemljišče predelano“.

24 V okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, je treba preučiti, kako je z vidika DDV treba obravnavati dobavo, ki se opravi v obdobju, v katerem se star objekt predeluje v novega.

25 Zato je treba ugotoviti, ali je z vidika DDV treba dobavo, opravljeno takrat, ko je prodajalec izvedel delna rušitvena dela, medtem ko je gradbena dela izvedel pridobitelj po navedeni dobavi, oprostiti plačila DDV v skladu s členom 13(B)(g) Šeste direktive ali pa se, nasprotno, ob upoštevanju člena 4(3)(a) navedene direktive zanjo plačuje DDV.

26 V zvezi s tem je treba navesti, da se okoliščine v postopku v glavni stvari razlikujejo od tistih, v katerih je bila izdana zgoraj navedena sodba Don Bosco Onroerend Goed. V zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, se je namreč prodajalec – čeprav je dobavil pozidano zemljišče – med drugim zavezal kupcu, da bo zagotovil rušitev, tako da je Sodišče v točki 39 navedene sodbe upravičeno ugotovilo, da se je dobava v resnici nanašala na zemljišče, ki je pripravljeno za gradnjo, in v točki 42 iste sodbe nacionalnemu sodišču naložilo, naj preveri, ali se takšno transakcijo, ki je ni mogoče obravnavati na podlagi člena 4(3)(a) Šeste direktive, vendarle lahko obravnava v okviru določb člena 4(3)(b) te direktive kot dobavo gradbenega zemljišča.

27 Po navedbah nizozemske vlade je treba dobavo nepremičnine, ki jo sestavljata zemljišče in napol porušen objekt – dokler ni odstranjen zadnji kamen – šteti za dobavo obstoječega objekta, za katerega kot takega velja oprostitev plačila DDV. Šele ko bo položen prvi kamen, se bo dobava nanašala na novi objekt.

28 V okoliščinah v postopku v glavni stvari pa je bila pred dobavo opravljena zgolj delna rušitev

starega objekta, ne da bi se začela gradnja novega objekta, tako da je – po mnenju iste vlade – zadevno transakcijo treba oprostiti plačila DDV, ker se nanaša na dobavo obstoječega objekta.

29 Družba J.J. Komen trdi, da ker so se prenovitvena dela pričela pred dnem dobave, cilj te prenovitve pa je bila pridobitev novega objekta, faza napredovanja del v času dobave ne more vplivati na odgovor na vprašanje za predhodno odločanje.

30 Družba J.J. Komen je na obravnavi tudi navedla, da je skupni namen strank, da se zgradi nov objekt, med drugim razviden iz tega, da je prodajalec pred dobavo in za svoj račun pridobil gradbeno dovoljenje, na podlagi katerega je kupec po dobavi nadaljeval dela. Ta podatek naj bi bil podprt s pogodbo o dobavi z dne 6. februarja 2004, sklenjeno v obliki notarskega zapisa.

31 Evropska komisija meni, da je o dobavi novega objekta mogoče govoriti šele, ko so prenovitvena dela zaključena ali vsaj ko dovolj napredujejo, da je mogoče govoriti o nastanku objekta, ki je bistveno drugačen in ga je mogoče uporabljati.

32 Ugotoviti pa je treba, da kadar gre za pozidano zemljišče, prenovitvena dela, ki se končajo z zgraditvijo novega objekta, po navadi vključujejo rušitvena dela.

33 Kar zadeva trditev, da bi bilo treba upoštevati tudi skupni namen strank, ki naj bi bil ta, da se s predelavo zgradi nov objekt, je treba opozoriti, da je Sodišče že presodilo, da je treba izkazani namen strank, ki se nanaša na obdavčenje transakcije z DDV, pri splošni presoji okoliščin take transakcije upoštevati, če ga je mogoče razbrati iz objektivnih elementov (glej po analogiji sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 24, in z dne 10. novembra 2011 v zadevi Schriever, C-444/10, ZOdl., str. I-11071, točka 38).

34 Med temi elementi sta faza napredovanja predelovalnih del, ki jih prodajalec opravi do dne dobave, in, odvisno od primera, uporaba zadevne nepremičnine na isti dan.

35 V okviru tega se morajo pristojna nacionalna sodišča po potrebi prepričati, da transakcija ne pomeni popolnoma umetne konstrukcije brez gospodarske realnosti, izvršene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Tanoarch, C-504/10, ZOdl., str. I-10853, točka 51 in navedena sodna praksa).

36 Vsekakor je iz samega besedila člena 4(3)(a) Šeste direktive razvidno, da se DDV uporablja le za dobavo objekta „pred prvo uporabo“, kar je merilo, v zvezi s katerim morajo države članice opredeliti načine uporabe za primer predelave nepremičnin.

37 V teh okoliščinah je treba ponovno povzeti, po eni strani iz predložitvene odločbe, da so se dela, ki jih je opravil prodajalec, nanašala le na delno rušitev nepremičnine, ki je bila predmet dobave, po drugi strani pa iz odločbe, ki sta jih izdala Rechtbank te Haarlem in Gerechtshof Amsterdam in sta prvonavedeni odločbi priloženi, da sta navedeni sodišči pri presoji dejstev, ki je v njuni izključni pristojnosti, ugotovili, da se je stari objekt v postopku v glavni stvari v času dobave vsaj deloma uporabljal kot tak, saj je bila zadevna nakupovalna pasaža še vedno dostopna javnosti in je najmanj ena trgovina obratovala.

38 V zvezi s tem pa je treba navesti, da v okoliščinah, v katerih v času dobave nepremičnine prodajalec opravi zgolj delna rušitvena dela na starem objektu, ki se še naprej delno uporablja, medtem ko gradbena dela za predelavo – odvisno od primera – navedene nepremičnine v novo v celoti opravi kupec po navedeni dobavi, te dobave v okviru predelave nepremičnine v smislu člena 4(3)(a) Šeste direktive ni mogoče opredeliti kot dobavo objekta in zemljišča, na katerem ta stoji, pred prvo uporabo.

39 Ob upoštevanju predhodnih navedb je na predloženo vprašanje treba odgovoriti, da je člen 13(B)(g) Šeste direktive v povezavi s členom 4(3)(a) treba razlagati tako, da oprostitev plačila DDV, ki je določena s prvonavedenim členom, zajema dobavo nepremičnine, ki jo sestavljata zemljišče in star objekt, ki je v fazi predelave v nov objekt, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, če je bil stari objekt v času te dobave zgolj deloma porušen in se je, vsaj deloma, še vedno uporabljal kot tak.

Stroški

40 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 13(B)(g) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) v povezavi s členom 4(3)(a) te direktive je treba razlagati tako, da oprostitev plačila davka na dodano vrednost, ki je določena s prvonavedenim členom, zajema dobavo nepremičnine, ki jo sestavljata zemljišče in star objekt, ki je v fazi predelave v nov objekt, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, če je bil stari objekt v času te dobave zgolj deloma porušen in se je, vsaj deloma, še vedno uporabljal kot tak.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.