

Privremena verzija

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA

MICHALA BOBEKA

od 19. ožujka 2019.(1)

Predmet C-71/18

Skatteministeriet

protiv

KPC Herning

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska))

„Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Isporuka zemljišta na kojemu je objekt koji će biti djelomično srušen i na čijem će se mjestu izgraditi novi objekt – Članak 12. Direktive 2006/112/EZ – Članak 135. stavak 1. točke (j) i (k) Direktive 2006/112 – Izuzeće od PDV-a – Namjera stranaka – Objektivna ocjena – Pojam „objekt”

1. Predstavlja li prijenos zemljišta na kojem se nalazi objekt, u okolnostima kada je u trenutku prijenosa jasna namjera stranaka da kupac ili daljnji kupac zemljišta sruši postojeći objekt kako bi sagradio novi objekt, transakciju koja je izuzeta od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), u skladu s člankom 12. i člankom 135. stavkom 1. točkama (j) i (k) Direktive o PDV-u?(2)

2. Tako ukratko glasi pitanje koje je Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) uputio Sudu. Šire načelno pitanje u ovom predmetu jest kako namjera stranaka utječe na klasifikaciju transakcije u smislu Direktive o PDV-u.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

3. Članak 12. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1., a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

(b) isporuku građevinskog zemljišta.

2. Za potrebe stavka 1. točke (a), 'objekt' označava svaku građevinu koja je privršena za zemlju ili u zemlji.

[...]

3. Za potrebe stavka 1. točke (b), 'građevinsko zemljište' označava svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo."

4. Članak 135. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(j) isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

(k) isporuka neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.;

[...]"

B. Nacionalno pravo

5. Članak 13. stavak 1. podstavak 9. i stavak 3. Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (Proširjeni tekst Zakona o porezu na dodanu vrijednost br. 760 od 21. lipnja 2016.) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisuje:

„1. Sljedeći proizvodi i usluge izuzeti su od poreza:

[...]

9) isporuka nekretnina. Međutim, sljedeće je isključeno od izuzeća:

(a) isporuka novog objekta ili novog objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

(b) isporuka građevinskog zemljišta, bez obzira na to je li urbanizirano ili ne, a posebice isporuka izgrađenog zemljišta.

[...]

3. Ministar financija može detaljnije propisati definiciju nekretnine u smislu odredbe stavka 1. podstavka 9."

6. Članak 54. stavak 1. Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (Uredba o porezu na dodanu vrijednost br. 808 od 30. lipnja 2015.) (u daljnjem tekstu: Uredba o PDV-u) propisuje:

„Pojam 'objekt' iz članka 13. stavka 1. podstavka 9. točke (a) Zakona o PDV-u označava građevine privršene za zemlju ili u zemlji koje su dovršene za predviđenu upotrebu. Isporuka dijelova takvog objekta smatra se isporukom objekta."

7. ?lanak 56. stavak 1. Uredbe o PDV-u propisuje:

„Pojam ‚gra?evinsko zemljište‘ iz ?lanka 13. stavka 1. podstavka 9. to?ke (b) Zakona o PDV-u ozna?ava neurbanizirano zemljište koje je predvi?eno, u skladu s urbanisti?kim planom ili propisima donesenim na temelju njega, za svrhu gradnje objekata u smislu ?lanka 54. ove uredbe.”

8. Odjeljak 2.2 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Uputa Ministarstva financija o oporezivanju PDV-om prilikom prodaje novih objekata i gra?evinskog zemljišta) propisuje:

„Isporuka objekata i zemljišta na kojem se objekti nalaze ne podliježe PDV-u ako se ne radi o novim objektima.

Ako se radi o isporuci radi izgradnje novog objekta, to se smatra isporukom gra?evinskog zemljišta.

[...]

Ako je dogovoreno da ?e prodavatelj srušiti objekt ili iz ugovora o kupoprodaji proizlazi da se objekti stje?u da bi ih kupac srušio, radi se o prodaji gra?evinskog zemljišta.

U drugim slu?ajevima namjera kupca nije odlu?uju?a za ocjenu radi li se o isporuci gra?evinskog zemljišta.

Kriteriji koji se mogu uzeti u obzir, pojedina?no ili skupno, prilikom odre?ivanja radi li se o isporuci gra?evinskog zemljišta mogu biti, primjerice, cijena utvr?ena u ugovoru o kupoprodaji u usporedbi s uobi?ajenom vrijednosti sli?nih dobara, priroda gra?evine (spremište), nedostatak priklju?ka na javne/komercijalne usluge, prethodna upotreba nekretnine i priroda gra?evine (primjerice ‚staja‘ kao spremište koje ne ispunjava osnovne uvjete za budu?u upotrebu).

Ako se utvrdi da je isporuka bila u svrhu izgradnje novog objekta, smatrat ?e se da se radi o isporuci gra?evinskog zemljišta.

[...]”

II. ?injenice, postupak i prethodno pitanje

9. U travnju 2012. Op?insko vije?e Odensea, Danska donijelo je urbanisti?ki plan za podru?je u luci koje uklju?uje nekretninu Finlandkaj 12 (u daljnjem tekstu: predmetna nekretnina). Prema urbanisti?kom planu skladište koje se nalazi na predmetnoj nekretnini trebalo je biti sa?uvano koliko je to bilo mogu?e.

10. KPC Herning A/S (dansko društvo za izradu projekata i izgradnju) (u daljnjem tekstu: društvo KPC) i Boligforeningen Kristiansdal (Udruga za stambeno zbrinjavanje Kristiansdala, Danska) od svibnja 2013. zajedni?ki su radili na konceptu izgradnje stanova za mlade u Luci Odense. Projekt je razvijen u suradnji s Op?inom Odense i Lukom Odense.

11. U srpnju 2013. izra?en je prijedlog izmjene urbanisti?kog plana kako bi se omogu?ila izgradnja stanova na podru?ju postoje?eg skladišta na predmetnoj nekretnini. U skladu s tom izmjenom, koju je Op?insko vije?e Odensea donijelo 4. prosinca 2013., trebalo je sa?uvati središnji dio isto?nog zabata skladišta.

12. U studenome 2013. – nakon što je prijedlog izmjene urbanističkog plana upućen na raspravu, ali prije njegova službenog donošenja – društvo KPC uvjetno je kupilo predmetnu nekretninu od Luke Odense (u daljnjem tekstu: prva prodaja predmetne nekretnine). Stranke su smatrale da je transakcija izuzeta od PDV-a, ali dogovoreno je da bi, u slučaju da transakcija podliježe oporezivanju PDV-om, PDV platilo društvo KPC. Ugovor o kupoprodaji uvjetovan je, među ostalim, sklapanjem sporazuma između društva KPC i središnje udruge za stambeno zbrinjavanje o provedbi projekta izgradnje stanova za mlade na nekretnini i time da Općina Odense donese konačni urbanistički plan koji odobrava predmetni projekt.

13. Dana 5. prosinca 2013. društvo KPC sklopilo je tri ugovora s Boligforeningenom Kristiansdal. To su sljedeći ugovori: (i) uvjetni okvirni ugovor o prodaji nekretnine s postojećim skladištem (u daljnjem tekstu: preprodaja predmetne nekretnine) i njegovoj kasnijoj prenamjeni u stanove za mlade; (ii) uvjetni ugovor o kupoprodaji predmetne nekretnine i (iii) ugovor tipa „ključ u ruke” u odnosu na prenamjenu predmetne nekretnine.

14. Uvjetnim okvirnim ugovorom predviđeno je da on, zajedno s dva druga ugovora, predstavlja opću ugovornu osnovu koja čini jednu ugovornu cjelinu. Okvirni ugovor utvrđuje da je Boligforeningen Kristiansdal spreman kupiti nekretninu da bi je, kao graditelj i upravitelj, prenamijenio u stanove koje bi potom iznajmljivao i njima upravljao te da društvo KPC, kao uvjet prodaje nekretnine, pridržava pravo da kao ugovaratelj dizajnira i prenamijeni nekretninu u stanove. Okvirni ugovor bio je uvjetovan time da, među ostalim, društvo KPC u konačnici kupi nekretninu od Luke Odense.

15. Prema uvjetnom ugovoru o kupoprodaji predviđeno je da je kupoprodajna cijena oslobođena od PDV-a s obzirom na to da se prijenos odnosi na nekretninu s postojećim objektom. Prema ugovoru društvo KPC snosilo je rizik mogućnosti da se, suprotno očekivanjima stranaka, ispostavi da odnosna transakcija podliježe PDV-u. Ugovor o kupoprodaji sadržavao je iste uvjete kao i okvirni ugovor. Uvjetni ugovor tipa „ključ u ruke” predviđao je da je društvo KPC obvezno izvesti sve radnje potrebne za potpuni dovršetak izgradnje, iako je Boligforeningen Kristiansdal bio odgovoran za rušenje ostataka skladišta na nekretnini. S time povezani troškovi procijenjeni su na iznos od 625 000 danskih kruna, s uključenim PDV-om.

16. Dana 7. ožujka 2014. Boligforeningen Kristiansdal sklopio je ugovor s drugim društvom radi rušenja skladišta (osim središnjeg dijela istočnog zabata koji je trebalo sačuvati). Društvo KPC nije sudjelovalo u rušenju skladišta, koje je pokrenuo Boligforeningen Kristiansdal na vlastiti trošak i rizik.

17. Dana 15. kolovoza 2015. stanovi na nekretnini bili su spremni za useljenje.

18. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev skladište je bilo u zakupu Luke Odense dok nije prodano društvu KPC te je njegova vrijednost, u svrhu oporezivanja, procijenjena na 814 000 danskih kruna. U vrijeme prodaje i kasnije preprodaje skladište je bilo u potpunosti funkcionalno i moglo se koristiti, primjerice, za kulturne i sportske priredbe. Međutim, nije bilo prikladno za stambeni prostor. Nesporno je da su, u vrijeme predmetne transakcije, Luka Odense, društvo KPC i Boligforeningen Kristiansdal bili složni oko toga da skladište, osim dijela istočnog zabata, treba srušiti kako bi se mogao dovršiti projekt izgradnje stanova.

19. Dana 10. prosinca 2013. društvo KPC zatražilo je obvezujuće mišljenje od Skatterådeta (Državna porezna uprava, Danska) o tome jesu li prva prodaja predmetne nekretnine Luke Odense kao i preprodaja nekretnine Boligforeningenu Kristiansdal bile izuzete od PDV-a. Dopisom od 24. lipnja 2014. Skatterådet je dostavio obvezujuće mišljenje u kojem je negativno odgovoreno na oba upita.

20. Društvo KPC je protiv odluke Skatterådeta izjavilo žalbu Landsskatterettenu (Državna porezna komisija, Danska), koji je 9. prosinca 2015. odlučio da nema osnove da se nekretnina kategorizira kao građevinsko zemljište s obzirom na to da se u vrijeme obiju prodaja na njoj nalazio objekt i da društvo KPC neće sudjelovati u kasnijim radovima na rušenju, već će u tim radovima sudjelovati udruga za stambeno zbrinjavanje, na svoj trošak i rizik.

21. Skatteministeriet (dansko Ministarstvo financija) 9. ožujka 2016. podnio je tužbu protiv odluke Landsskatterettena pred Retten i Herning (Sud u Herningu, Danska), koji je predmet uputio Vestre Landsretu (Žalbeni sud regije Zapad). Međutim, sumnjaju li u pravilno tumačenje određenih odredbi Direktive o PDV-u, taj sud je, rješenjem od 15. svibnja 2017., odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (j) i člankom 12. stavkom 1. točkom (a) i stavkom 2., s jedne strane, te člankom 135. stavkom 1. točkom (k) i člankom 12. stavkom 1. točkom (b) i stavkom 3. Direktive o PDV-u, s druge strane, da država članica, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, isporuku zemljišta na kojem se u trenutku isporuke nalazi objekt smatra prodajom građevinskog zemljišta koja podliježe [PDV-u] ako je namjera stranaka da objekt potpuno ili djelomično sruše kako bi stvorile prostor za novi objekt?”

22. Društvo KPC, danska vlada i Europska komisija podnijeli su pisana očitovanja. Te stranke iznijele su i usmena očitovanja na raspravi održanoj 30. siječnja 2019.

III. Analiza

23. Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita je li nacionalno pravilo prema kojem isporuka zemljišta na kojem se nalazi objekt predstavlja prodaju građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u ako je namjera stranaka da se objekt sruši kako bi se omogućila gradnja novog objekta u skladu s člankom 12. i člankom 135. stavkom 1. točkama (j) i (k) Direktive o PDV-u.

24. Stranke koje su podnijele očitovanja u predmetnom postupku imaju različite poglede na to.

25. Društvo KPC predlaže niječan odgovor na pitanje. Smatra da su obje transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku (prva prodaja i preprodaja predmetne nekretnine) izuzete od PDV-a u dijelu u kojem se radi o „[isporukama] objekta ili njegovog dijela i zemljišta na kojem je smješten” u smislu članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u. Komisija se slaže s društvom KPC u odnosu na prvu transakciju, ali smatra da kasnije transakcije izmeću društva KPC i Boligforeningena Kristiansdal (koje, prema njezinu mišljenju, treba razmotriti zajedno) predstavljaju isporuku „prije prvog useljenja, objekta ili dijelova objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten”. Stoga te transakcije podliježu PDV-u u skladu s člankom 12. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u. Međutim, danska vlada predlaže potvrdan odgovor na prethodno pitanje. Prema njezinu mišljenju na temelju članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u države članice imaju pravo zemljište poput onoga o kojem je riječ smatrati „građevinskim zemljištem”. Prodaja takvog zemljišta bi, posljedično, bila podložna PDV-u u skladu s člankom 12. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u.

26. Mišljenja sam da u nađelu treba odgovoriti niječno na prethodno pitanje. Ocjena o tome

radi li se o isporuci građevinskog zemljišta u smislu Direktive o PDV-u mora slijediti istu logiku kao i ocjena bilo koje druge transakcije na temelju Direktive: treba biti ocijenjen *objektivni karakter* transakcije *u trenutku isporuke*. U tom kontekstu zasigurno je važna *subjektivna* namjera stranaka u odnosu na buduću upotrebu nekretnine. Ali, ona sama po sebi ne može biti odlučujuća u smislu da nadvlada bilo koje ili pak sve druge objektivne faktore koji se odnose na isporuku.

27. U nastavku tu se ponajprije fokusirati na nacionalna pravila u pogledu klasifikacije određenih transakcija. Za rješavanje konkretnog predmeta odgovoran je nacionalni sud. Međutim, uvodno je važno pojasniti: što su, zapravo, transakcije koje treba ocijeniti?

A. Koja/koje transakcija/transakcije?

28. U odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, kao i u nekim očitovanjima stranaka, dvije transakcije, koje se sastoje od prve prodaje predmetne nekretnine (Luke Odense društvu KPC) i od preprodaje predmetne nekretnine (društva KPC Boligforeningenu Kristiansdal), promatraju se zajedno, bez razlikovanja. Iz tih dviju prodajnih transakcija proizlazi mreža daljnjih ugovora između društva KPC i Boligforeningena Kristiansdal, kako je navedeno u točki 13. ovog mišljenja. Čini se kako se pretpostavlja da te transakcije, posebice dvije prodajne transakcije, treba ocjenjivati zajedno ili ih barem tretirati jednako u odnosu na pravila o PDV-u.

29. Nesporno je da su dvije prodajne transakcije povezane. Prva prodaja predmetne nekretnine uvjetovana je sklapanjem ugovora između društva KPC i središnje udruge za stambeno zbrinjavanje radi provedbe projekta izgradnje objekta sa stanovima za mlade na nekretnini. Preprodaja predmetne nekretnine uvjetovana je pak time da društvo KPC kupi tu nekretninu od Luke Odense.

30. Sud je već presudio da se, u određenim okolnostima, više formalno različitih transakcija, koje se mogu izvršiti odvojeno, mora smatrati jedinstvenom transakcijom ako nisu samostalne. To posebice vrijedi u slučaju kada su dva ili više elemenata ili radnji koje porezni obveznik isporučuje kupcu toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku, čije bi razdjeljivanje bilo neprirodno. Tako je i u slučaju kad jedna ili više isporuka čine glavnu isporuku, a druga isporuka ili isporuke predstavljaju jednu ili više pomoćnih isporuka koje podliježu poreznom tretmanu kao i glavna isporuka. Osobito, isporuka se mora smatrati pomoćnom glavnoj isporuci ako za kupce ne predstavlja sama po sebi svrhu, nego sredstvo za bolje korištenje glavne isporuke dobavljača(3).

31. Međutim, ne vidim kako bi se takvo shvaćanje, koje se uobičajeno primjenjuje na paket ili mrežu ugovora između istih stranaka, moglo primijeniti na predmetne transakcije. Kao prvo, te su transakcije sklopile različite stranke u različito vrijeme (Luka Odense i društvo KPC s jedne strane i društvo KPC i Boligforeningen Kristiansdal s druge strane)(4). Kao drugo, te transakcije, posebice dvije uzastopne prodaje, ne mogu se jedna u odnosu na drugu smatrati pomoćnim transakcijama. U smislu njihove komercijalne svrhe i gospodarske opravdanosti prva prodaja predmetne nekretnine sama je po sebi „glavna” transakcija; isto se može reći i za preprodaju te nekretnine. Iako su povezane, ne može se reći da su dio jedinstvenog paketa.

32. Slijedom navedenog, u skladu s člankom 1. stavkom 2. Direktive o PDV-u, svaku od tih prodajnih transakcija treba promatrati kao izdvojenu i samostalnu(5). Za potrebe pravila o PDV-u svaku treba ocjenjivati zasebno i u svjetlu njihovih posebnih značajki.

33. Ipak, činjenica da se dvije prodajne transakcije ne mogu promatrati kao jedna ne isključuje da se na njih pravila o PDV-u primjenjuju jednako, kroz uzastopnu primjenu istih kriterija. Konačno, sadržaj i okolnosti pod kojima se ušlo u te dvije transakcije uvelike su slični. Međutim, je li to doista tako i posebice treba li tri transakcije koje su sklopili društvo KPC i Boligforeningen

Kristiansdal 5. prosinca 2013.(6) smatrati jedinstvenom transakcijom za potrebe PDV-a utvrditi je sud koji je uputio zahtjev(7).

B. Nacionalno pravilo o kojemu je riječ u glavnom postupku

34. Prije svega, želim naglasiti dva elementa koji su ključni za ocjenu transakcija za potrebe Direktive o PDV-u: vrijeme na koje se odnosi ocjena i prirodu te ocjene.

35. Kao prvo, u skladu s člankom 63. Direktive o PDV-u, porezni događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju u pravilu „po isporuci robe ili pružanju usluga”. Da bi se utvrdilo podliježe li transakcija PDV-u, *trenutak* u kojem transakciju treba ocijeniti jest, u pravilu, trenutak u kojem je predmetna roba ili usluga *isporučena*. S tim u vezi valja istaknuti da, u skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „isporuka robe” znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”.

36. Kao drugo, u pogledu načina na koji treba izvršiti ocjenu, treba naglasiti *objektivni* karakter ocjene. Svrha je da se utvrdi *gospodarska i komercijalna realnost* predmetne transakcije(8) razmatrajući sve relevantne faktore(9). Treba zauzeti perspektivu nepristranog promatrača koji teži utvrditi pravu prirodu i svrhu transakcije razmatrajući sve objektivne okolnosti(10).

37. Tim okolnostima posebice se smatraju posebne značajke isporučenog proizvoda ili usluge, način na koji se isporuka izvršava i, općenitije, okolnosti transakcije. U tom kontekstu namjera stranaka također može biti relevantan element. Ustaljena je praksa Suda da se „prilikom cjelovite ocjene okolnosti transakcije mora uzeti u obzir iskazana namjera stranaka u odnosu na podlijevanje transakcije PDV-u, ako je potvrđena objektivnim elementima(11)”.

38. Stoga je kod ocjene transakcije nacionalno pravilo da se vrednuju *svi objektivni elementi u trenutku isporuke*.

39. U ovom kontekstu problematična je usklađenost nacionalnog pravila kao u slučaju (dijela) Odjeljka 2.2 Uputa Ministarstva financija o oporezivanju PDV-om prilikom prodaje novih objekata i građevinskog zemljišta (u daljnjem tekstu: Odjeljak 2.2).

40. Općenito, čini se da pravilo propisano u Odjeljku 2.2 odražava prethodno navedeni pristup: u slučaju „Isporuka objekata i zemljišta na kojem se objekti nalaze ne podliježe PDV-u ako se ne radi o novim objektima”. Osim toga, pravilo dalje propisuje da u većini (drugih) slučajeva „namjera kupca nije odlučujuća za ocjenu radi li se o isporuci građevinskog zemljišta”, s nizom (objektivnih) kriterija koje treba uzeti u obzir kod te ocjene.

41. Ipak, u Odjeljku 2.2 postoji posebna kategorija prema kojoj „ako je ugovoreno da će prodavatelj srušiti objekt ili iz ugovora o kupoprodaji proizlazi da su objekti stečeni da bi ih kupac srušio, radi se o prodaji građevinskog zemljišta.”

42. Navedeno posebno nacionalno pravilo (ili, bolje rečeno, ta posebna iznimka od općeg nacionalnog pravila) u dva važna aspekta naizgled odstupa od prethodno prikazanih načela prava o PDV-u. Kao prvo, podliježe li transakcija PDV-u ne određuje se, u skladu s Odjeljkom 2.2., ovisno o stanju stvari u trenutku kada je izvršena isporuka, nego o stanju stvari u budućnosti (*vremenski element*). Kao drugo, odlučujući element prilikom ocjene postaje namjera stranaka navedena u ugovoru, dok se zanemaruju sve objektivne karakteristike predmetne transakcije (*priroda ocjene*).

43. Prema mojem mišljenju primjena nacionalnog pravila kao što je navedeni dio Odjeljka 2.2 mogla bi prouzročiti pogrešnu ocjenu o transakcijama poput onih o kojima je riječ u glavnom

postupku. Detaljnija analiza tih transakcija može jasnije ilustrirati zašto smatram da na prethodno pitanje treba odgovoriti nije?no.

C. Prva prodaja predmetne nekretnine

44. Prvom transakcijom društvo KPC je od Luke Odense kupilo predmetnu nekretninu koja se sastojala od zemljišta koje je gotovo u cijelosti zauzimalo skladište. U vrijeme prodaje to skladište bilo je netaknuto, u potpunosti funkcionalno i, prema procjeni danske porezne uprave, vrijedno 814 000 danskih kruna.

45. Stoga, ako se promatra na temelju njezinih objektivnih karakteristika, ta transakcija nedvojbeno ulazi u kategoriju iz ?lanka 135. stavka 1. to?ke (j) Direktive o PDV-u: „isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten”.

46. Me?utim, danska vlada smatra da bi se takvim zaklju?kom pogrešno previdjela prava svrha transakcije. Namjera stranaka – kako je izražena u ugovoru – bila je nedvojbeno da se prenese vlasništvo zemljišta na kojem je kasnije trebao biti izgra?en novi objekt. Me?u strankama nije bilo sporno da se nije moglo ništa graditi prije rušenja skladišta. Prema planovima koje je odobrila Op?ina Odense samo vrlo mali dio tog objekta (dio isto?nog zabata) trebao je biti inkorporiran u novi objekt.

47. U prilog svojem argumentu danska vlada upu?uje na presudu u predmetu Don Bosco, u kojem je Sud utvrdio da se izuze?e od PDV-a predvi?eno u slu?aju isporuke neizgra?enog zemljišta koje nije gra?evinsko zemljište „ne odnosi na isporuku zemljišta na kojem se još uvijek nalazi ruševni objekt koji treba srušiti i zamijeniti novim objektom i ?ije je rušenje, koje je platio prodavatelj, ve? bilo po?elo prije isporuke(12)”.

48. Argument danske vlade smatram neuvjerljivim. On se temelji na preuveličavanju važnosti koju bi namjera stranaka mogla imati u utvrđivanju, za potrebe primjene pravila o PDV-u, prave prirode i svrhe konkretne transakcije. Štoviše, taj argument širi utvrđenja Suda u presudi Don Bosco izvan područja primjene i logičkih granica tog predmeta.

49. Kako je prethodno istaknuto u to?kama 36. do 38., gospodarska transakcija mora se ponajprije analizirati u svjetlu njezinih objektivnih karakteristika. Namjera stranaka u pogledu proizvoda koji se isporu?uje u tom kontekstu tako?er može biti relevantni element jer može baciti dodatno svjetlo na razloge na kojima se ona temelji.

50. Me?utim, to je tako samo u mjeri u kojoj se namjera stranaka odražava i/ili je naglašena karakteristikama same transakcije. Same izjave stranaka, bez konkretnih dokaza, ne igraju nikakvu ulogu. Još važnije, namjera stranaka relevantna je samo kad se odnosi na cilj koji one žele posti?i *putem* predmetne transakcije. Nasuprot tomu, namjera stranaka malo ili zanemarivo utje?e ako se – kao u ovom slu?aju – ona odnosi na ono što ?e se dogoditi s proizvodom nakon što je isporu?en, intervencijom tre?ih osoba u budućnosti.

51. Drugim rije?ima, namjera i planovi stranaka mogu utjecati na odre?eno poimanje realnosti ili ga potvrditi. Me?utim, osim ako primjena poreznog prava ne postane slu?aj metafizičkog voluntarizma, u kojem je, da parafraziram Schopenhauera, transakcija samo volja i predodžba(13), namjera stranaka teško može prevagnuti nad realnosti.

52. Osim toga, stajalište koje zastupa danska vlada nema uporišta u sudskoj praksi. Primjerice, u presudi Teleos Sud je istaknuo da, protivno navodima stranaka da je namjera isporu?itelja i kupca da provedu odre?enu transakciju dovoljna da se klasificira kao takva, „iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da bi traženje da porezna tijela provedu ispitivanje radi određivanja namjere

poreznog obveznika bilo protivno ciljevima zajedničkog sustava PDV-a u pogledu osiguravanja pravne sigurnosti i olakšavanja mjera povezanih s primjenom PDV-a kroz uzimanje u obzir, *osim u izuzetnim slučajevima, objektivnog karaktera konkretne transakcije*". Sud je naglasio da se klasifikacija transakcije mora provesti „na temelju objektivnih elemenata(14)“.

53. U tom kontekstu jasno je zašto je konkretni predmet različit od predmeta Don Bosco. U presudi Don Bosco Sud se fokusirao na realnost predmetne gospodarske transakcije. Kupac je namjeravao izgraditi nešto novo na kupljenom zemljištu, kao zamjenu za ono što je prodavatelj već bio rušio u vrijeme pokretanja transakcije. U stvarnosti kupac je stjecao zemljište koje je praktički bilo spremno za novu izgradnju. Stoga nije od osobite važnosti to što bi se ta situacija materijalizirala nešto kasnije u odnosu na datum kada je preneseno vlasništvo nekretnine.

54. Točka 39. presude Don Bosco znakovita je u tom pogledu. Kao što je istaknuo Sud, gospodarska svrha radnji koje je poduzeo prodavatelj (isporuka zemljišta i dovršetak radova rušenja) bila je „isporučiti zemljište *spremno* za izgradnju(15)“. Sud je naglasio da kupac nije imao gospodarsku namjenu za stari objekt i da bi zemljište za njega postalo ekonomski korisno tek nakon završetka rušenja(16), koje je organizirao i platio prodavatelj(17).

55. Sve navedeno u suprotnosti je s predmetnim slučajem u kojem je, u trenutku prve prodaje predmetne nekretnine, skladište bilo netaknuto i rušenje nije započelo. Datum rušenja nije ni bio sigurno određen i postupak je trebao pokrenuti kasniji kupac nekretnine, a ne društvo KPC.

56. Takvo tumačenje presude Don Bosco potvrđeno je i presudama Suda u kojima je utvrđeno da je isporuka nekretnine, koju čine zemljište i stari objekt koji se prenamjenjuje u novi objekt, izuzeta od PDV-a u dijelu u kojem „su u trenutku te isporuke *obavljeni samo radovi na djelomičnom rušenju* starog objekta te se on i dalje, makar i djelomično, koristi kao takav(18)“.

57. U ovom predmetu objektivna situacija u trenutku transakcije bila je takva da se nije mogla isključiti promjena plana u pogledu sudbine skladišta – koliko god se to činilo malo vjerojatnim sa stajališta stranaka. U načelu, kašnjenja u radovima ili parnica u vezi s rušenjem starog objekta zgrade ili izgradnjom novog objekta ili same izmjene urbanističkog plana (primjerice potaknute razlozima nastalima za vrijeme rušenja skladišta) mogli su utjecati na upotrebu postojećeg skladišta.

58. Potonje navedeno nije samo hipotetski scenarij. Zapravo, izvorni urbanistički plan koji je donijelo Općinsko vijeće Odensea predviđa da predmetno skladište treba sačuvati „koliko je to moguće“. Tek naknadno urbanistički plan izmijenjen je na način da je središnji dio istog zabata skladišta jedini arhitektonski element starog objekta koji se mora sačuvati. Iako je bila predviđena prije potpisivanja ugovora o kupoprodaji, ta izmjena ustvari je donesena naknadno(19).

59. Također smatram neuvjerljivim drugi argument koji je navela danska vlada, prema kojem je ona bila ovlaštena klasificirati predmetno zemljište kao „građevinsko zemljište“ s obzirom na to da je, u skladu s člankom 12. stavkom 3. Direktive o PDV-u, državama članicama ostavljeno da definiraju taj pojam(20). Kako je Komisija pravilno istaknula, sloboda država članica pri definiranju „građevinskog zemljišta“ ne može ići tako daleko da zadire u pojam „objekta“ koji je, naprotiv, pojam Zajednice(21). Štoviše, taj pojam definiran je vrlo široko u članku 12. stavku 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u: „svaku građevinu koja je privršena za zemlju ili u zemlji(22)“.

60. U tom pogledu samo bih dodao da je, u okviru predmetne analize, nebitna činjenica da je dio zabata starog objekta sačuvan u novom objektu. Kako shvaćam, taj dio objekta prvo je uklonjen te je kasnije bio integriran u novi objekt. Prema mojem mišljenju razumnim tumačenjem pojma „objekt“ u smislu članka 12. stavka 2. prvog podstavka Direktive o PDV-u taj se pojam ne može toliko rastegnuti da bi uključio element starog objekta koji je kasnije samo integriran ili

upotrijebljen u novom objektu a da nikada nije bio pri?vrš?en za zemlju. Stoga, unato? ?injenici da je odre?ivanje tog pojma donekle bilo predmet rasprave me?u strankama, ne vidim smisao u zadržavanju na tom pitanju s obzirom na to da ono malo utje?e na ovaj predmet.

61. Kona?no, i dva dodatna razmatranja idu u prilog zaklju?ku da se prva prodaja predmetne nekretnine teško može smatrati prodajom gra?evinskog zemljišta za potrebe primjene pravila o PDV-u.

62. Kao prvo, Sud je ve? presudio da je *ratio legis* ?lanka 12. stavka 1. to?ke (a) i ?lanka 135. stavka 1. to?ke (j) Direktive o PDV-u nepostojanje dodane vrijednosti generirane prodajom starog objekta. Sud je zaklju?io da „prodaja objekta nakon njegove prve predaje krajnjem potroša?u, koja ozna?ava kraj proizvodnog postupka, ne generira znatnu dodanu vrijednost i stoga je na?elno valja izuzeti od poreza(23)“.

63. Gledano iz te perspektive, predmetna transakcija teško da može opravdati primjenu PDV-a: na nekretnini se nije obavljala nikakva aktivnost koja bi mogla pove?ati njezinu gospodarsku vrijednost za društvo KPC. Zapravo, prije nego što je ta nekretnina mogla ponovno u?i u proizvodni lanac dodane vrijednosti, skladište je moralo biti srušeno(24).

64. Kao drugo, Sud je nedavno naveo da odredbe ?lanka 12. stavka 1. to?ke (a) i ?lanka 135. stavka 1. to?ke (j) Direktive o PDV-u „tuma?ene zajedno, razlikuju nove od starih objekata jer prodaja starih nekretnina *na?elno ne podliježe pla?anju PDV-a*(25)“. U tom pogledu pitam se ne bi li se, u slu?aju da se prodaja zemljišta sa starim objektom koji se trenutno može gospodarski iskoristiti klasificira kao prodaja gra?evinskog zemljišta, otvorila pitanja koja proizlaze iz na?ela fiskalne neutralnosti. Doista, u tom slu?aju transakcije bi podlijegale ili bi bile izuzete od PDV-a samo na temelju deklariranih namjera stranaka u pogledu sudbine objekta, bez obzira na to kako on stvarno izgleda.

65. Razdvajanjem primjene pravila od objektivne realnosti olakšalo bi se izbjegavanje pravila. Doista, strankama bi bilo i previše lako u ugovor uklju?iti izjavu u vezi sa sudbinom objekta da bi postigle željeni cilj u pogledu primjene PDV-a. Neprihvatljivo mi je da bi u tom slu?aju na poreznim tijelima bio teret naknadne provjere je li se i u kojoj mjeri doista ostvarila izražena namjera stranaka.

D. Preprodaja predmetne nekretnine

66. Smatram da prethodna razmatranja u pogledu prodaje predmetne nekretnine vrijede i za kasniju preprodaju te nekretnine.

67. Kasnija transakcija – izme?u društva KPC i Boligforeningena Kristiansdal – odnosila se, prema mojem mišljenju, na istu nekretninu koja je bila predmet prve prodaje. Stoga se i kasnija transakcija odnosila na prodaju zemljišta na kojem se nalazilo skladište koje je bilo neošte?eno, potpuno funkcionalno i imalo odre?enu (nezanemarivu) vrijednost. Sli?no mojem zaklju?ku u pogledu prve transakcije, radovi na rušenju nisu još bili zapo?eli u trenutku kad se ?ini da je prodavatelj prenio vlasništvo nekretnine na kupca.

68. Komisija je, me?utim, na raspravi predložila da se preprodaja predmetne nekretnine ne bi trebala promatrati zasebno, nego bi se trebalo uzeti da je dio niza transakcija koje, prema samom tekstu predmetnih ugovora, treba ocjenjivati kao cjelinu. Prema mišljenju Komisije, takav pristup implicira da, promatrane zajedno, transakcije izme?u društva KPC i Boligforeningena Kristiansdal uklju?uju „isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijelova objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten“ u smislu ?lanka 12. stavka 1. to?ke (a) Direktive o PDV-u .

69. Prema mojem mišljenju, u spisu nema dovoljno elemenata koji bi dopustili da Sud zauzme konačan stav o tom pitanju. Osim toga, na temelju njezela koja je razvio Sud(26), jesu li formalno različite transakcije tako usko povezane da objektivno čine jedinstvenu i nedjeljivu gospodarsku isporuku koju bi bilo neprirodno razdvojiti(27).

70. U tom kontekstu, još bih dodao da je pitanje koje postavlja nacionalni sud apstraktno formulirano i fokusirano na relevantnost namjere stranaka pri ocjeni, za potrebe PDV-a, prijenosa zemljišta s postojećim objektom. Sud koji je uputio zahtjev nije tražio savjet Suda o specifičnom pitanju koje je postavila Komisija. Stoga se sa samo nekoliko završnih napomena može, u slučaju potrebe, pomoći nacionalnom sudu.

71. Iz okvirnog ugovora jasno je da je Boligforeningen Kristiansdal kupio nekretninu da bi potom postupao kao graditelj i upravitelj. Društvo KPC je naznačeno samo kao ugovaratelj zadužen za dizajn i prenamjenu nekretnine u stanove. Osim toga, prije nego što je društvo KPC moglo započeti s građevinskim radovima, Boligforeningen Kristiansdal morao je organizirati i platiti rušenje postojećeg skladišta. Na Boligforeningenu Kristiansdal bio je teret odgovornosti koja može proizaći iz radova na rušenju.

72. U tom kontekstu čini se da se, prije nego što su izgrađeni stanovi, Boligforeningen Kristiansdal ponašao kao vlasnik predmetne nekretnine što predstavlja oporezivi slučaj, u skladu s člancima 14. i 63. Direktive o PDV-u(28). U tom smislu, Sud je jasno dao do znanja da izraz „isporuka robe” treba tumačiti kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik i u slučaju da nije došlo do formalnopravnog prijenosa vlasništva nad imovinom(29)”.

73. Štoviše, kao u slučaju prve transakcije, čini se da prije preprodaje nije bilo radova koji bi povećali vrijednost nekretnine i time opravdavali naplatu PDV-a.

74. Međutim, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri upućuju li ti elementi, kad se promatraju zajedno sa svim drugim relevantnim čimbenicima, na to da je, u svrhu primjene pravila o PDV-u, preprodaja predmetne nekretnine „isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten” u smislu članka 135. stavka 1. točke (j) Direktive o PDV-u.

75. U svakom slučaju, bez obzira na to kako će se u konačnici klasificirati druga transakcija, iz prethodnih razmatranja proizlazi da nacionalno pravilo kao što je dio Odjeljka 2.2, prema kojem isporuka zemljišta na kojem se nalazi objekt automatski predstavlja prodaju građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u ako je namjera stranaka da se objekt sruši da bi se mogao izgraditi novi objekt, nije u skladu s odredbama Direktive o PDV-u.

IV. Zaključak

76. Zaključno, predlažem Sudu da na sljedeći način odgovori na prethodno pitanje koje je uputio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad):

— Nacionalno pravilo poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, prema kojem isporuka zemljišta na kojem se nalazi objekt predstavlja prodaju građevinskog zemljišta koja podliježe porezu na dodanu vrijednost ako je namjera stranaka da objekt sruše kako bi se omogućila gradnja novog objekta, nije u skladu s člankom 12. i člankom 135. stavkom 1. točkom (j) i (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

- 1 Izvorni jezik: engleski
- 2 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)
- 3 Vidjeti, među ostalim, presudu od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 32. do 34. i navedena sudska praksa).
- 4 U pogledu važnosti potonjeg elementa vidjeti primjerice presude od 8. srpnja 1986., Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, t. 15.) i od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, t. 25.).
- 5 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, t. 30. i navedena sudska praksa).
- 6 Vidjeti *supra*, t. 13. do 15. ovog mišljenja.
- 7 To pitanje razmotrit će *infra*, u točkama 66. do 73. ovog mišljenja.
- 8 Vidjeti, u tom smislu, presudu od 22. veljače 2018., T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, t. 43. i navedena sudska praksa).
- 9 Vidjeti moje mišljenje u predmetu E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, t. 82.).
- 10 *Ibidem.*, t. 77.
- 11 Vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, t. 33. i navedena sudska praksa).
- 12 Presuda od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (u daljnjem tekstu: Don Bosco)
- 13 Schopenhauer, A., Die Welt als Wille und Vorstellung (prvo izdanje F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819.)
- 14 Presuda od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 39. i 40.) Moje isticanje
- 15 Presuda Don Bosco (t. 39.) Moje isticanje
- 16 *Ibid.*
- 17 Presuda Don Bosco, t. 32.
- 18 Vidjeti presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, t. 53. i navedena sudska praksa). Moje isticanje
- 19 Vidjeti *supra*, točke 11. i 12. ovog mišljenja.
- 20 Vidjeti također presudu od 28. ožujka 1996., Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, t. 25. i 26.).
- 21 Vidjeti *ibid.*, t. 25. i navedenu sudsku praksu. Sližno tomu, Sud je također presudio da

koncept „isporuke objekata ili dijelova objekata i zemljišta na kojem se nalaze“ ne može biti određen pozivanjem na nacionalno pravo, nego se mora tumačiti ujednačeno: vidjeti, *inter alia*, presudu od 11. lipnja 2009., *RLRE Tellmer Property* (C-572/07, EU:C:2009:365, t. 15.).

22 Moje isticanje

23 Vidjeti presudu od 16. studenoga 2017., *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, t. 31. i navedena sudska praksa).

24 O tom pitanju općenitije vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika F. G. Jacobsa u predmetu *Blasi* (C-346/95, EU:C:1997:432, t. 15.).

25 Presuda od 16. studenoga 2017., *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869, t. 29. i 30.). Moje isticanje

26 Vidjeti *supra*, točka 33. ovog mišljenja.

27 Vidjeti, u tom smislu, presude od 21. veljače 2008., *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 51. do 54.) i od 18. listopada 2018., *Volkswagen Financial Services (UK)* (C-153/17, EU:C:2018:845, t. 32. i 33.).

28 Vidjeti *supra* točku 35. ovog mišljenja.

29 Vidjeti, primjerice, presudu od 8. veljače 1990., *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 9.).