

Začasna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 19. marca 2019(1)

Zadeva C-71/18

Skatteministeriet

proti

KPC Herning

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska))

„Davek na dodano vrednost (DDV) – Dobava zemljišča, na katerem je objekt, ki ga je treba delno porušiti, da bi se na njegovem mestu zgradil nov – člen 12 Direktive 2006/112/ES – člen 135(1)(j) in (k) Direktive 2006/112 – Oprostitev plačila DDV – Namen strank – Objektivna presoja – Pojem „objekt““

1. Ali prenos zemljišča z obstoječim objektom, kadar je v trenutku prenosa jasen namen strank ta, da bo kupec ali naslednji kupec zemljišča navedeni objekt porušil, da bi zgradil nov objekt, pomeni transakcijo, oproščeno plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v skladu s členom 12 in členom 135(1)(j) in (k) Direktive o DDV?(2)

2. Skratka, to je vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska)). Širše načelno vprašanje, ki se postavlja v tej zadevi, pa je vloga namena strank pri opredeljevanju transakcije za namene Direktive o DDV.

I. Pravni okvir

A. Pravo EU

3. Člen 12 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

(a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;

(b) dobavo zemljiš?a za gradnjo.

2. Za namene odstavka 1(a) se kot ‚objekt‘ šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

[...]

3. ‚Zemljiš?e za gradnjo‘ za namene odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljiš?e, ki ga kot takega opredelijo države ?lanice.“

4. ?len 135(1) Direktive o DDV dolo?a:

„Države ?lanice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljiš?, na katerih stojijo, razen tistih iz to?ke (a) ?lena 12(1);

(k) dobave nepozidanih zemljiš?, razen dobav stavbnih zemljiš? iz to?ke (b) ?lena 12(1);

[...].“

B. Nacionalno pravo

5. ?len 13(1), to?ka 9, in (3) Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (pre?iš?eno besedilo zakona št. 760 z dne 21. junija 2016 o davku na dodano vrednost) (v nadaljevanju: zakon o DDV) dolo?a:

„1. Davka so oproš?eni ti blago in storitve:

[...]

(9) dobava nepremi?nine. Vendar pa je naslednje izklju?eno iz oprostitve:

(a) dobava novega objekta ali novega objekta in zemljiš?a, na katerem objekt stoji;

(b) dobava tako urbaniziranih kot tudi neurbaniziranih gradbenih zemljiš?, zlasti pa dobava pozidanega zemljiš?a.

[...]

3. Minister za davke lahko dolo?i pravila v zvezi z opredelitvijo nepremi?nega premoženja v smislu odstavka 1 to?ke 9.“

6. ?len 54(1) Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift (uredba št. 808 z dne 30. junija 2015 o davku na dodano vrednost) (v nadaljevanju: uredba o DDV) dolo?a:

„Pojem ‚objekt‘ iz ?lena 13(1), to?ka 9(a), zakona o DDV pomeni konstrukcije, trajno povezane s tlemi ali v tleh, ki so dokon?ane za njihovo na?rtovano rabo. Dobava delov takega objekta se prav tako šteje za dobavo objekta.“

7. ?len 56(1) uredbe o DDV dolo?a:

„Pojem ‚gradbeno zemljiš?e‘ iz ?lena 13(1), to?ka 9(b), zakona o DDV pomeni neurbanizirano

zemljišče, ki je v skladu z zakonom o prostorskem načrtovanju ali določbami, sprejetimi v skladu z njim, določeno za rabo, ki omogoča gradnjo objektov v smislu člena 54 te uredbe.“

8. Oddelek 2.2 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (navodilo ministrstva za davke o DDV pri prodaji novih objektov in gradbenih zemljišč) določa:

„Dobava objektov ali zemljišča, na katerem objekt stoji, ni predmet DDV, če ne gre za nove objekte.

Če gre za dobavo zaradi gradnje novega objekta, pa je treba dobavo šteti za dobavo gradbenega zemljišča.

[...]

Če je dogovorjeno, da bo prodajalec objekt porušil ali če je iz prodajne pogodbe razvidno, da je kupec objekte kupil za rušenje, gre za prodajo gradbenega zemljišča.

V drugih primerih pa namen kupca ne more biti odločilen za presojo o tem, ali gre za dobavo gradbenega zemljišča.

Merilo, ki ga je mogoče upoštevati posamično ali skupno, da bi se določilo, ali gre za dobavo gradbenega zemljišča, so lahko denimo cena, določena v prodajni pogodbi v primerjavi z običajno vrednostjo podobnega blaga, značilnosti konstrukcije (‘lopa’), neobstojeve povezave z javnimi/s komercialnimi storitvami, prejšnja raba nepremičnine in značilnosti konstrukcije (npr. ‘skedenj’ za skladiščenje, ki ne izpolnjuje najosnovnejših pogojev za prihodnjo rabo).

Če je ugotovljeno, da je šlo za dobavo zaradi gradnje novega objekta, je treba šteti, da gre za dobavo gradbenega zemljišča.

[...].“

II. Dejansko stanje, postopek in predloženo vprašanje za predhodno odločanje

9. Svet mestne občine Odense (Danska) je aprila 2012 sprejel urbanistični načrt za območje v pristanišču, ki vključuje nepremičnino Finlandkaj 12 (v nadaljevanju: zadevna nepremičnina). V urbanističnem načrtu je bilo med drugim navedeno, da je treba skladišče na zadevni nepremičnini čim bolj ohraniti.

10. Družba KPC Herning A/S (danska projektna in gradbena družba) (v nadaljevanju: družba KPC) in združenje Boligforeningen Kristiansdal (stanovanjsko združenje Kristiansdal, Danska) sta od maja 2013 skupaj pripravljala idejno zasnovo za gradnjo stanovanj za mlade v pristanišču v Odenseju. Projekt je bil razvit v sodelovanju z mestno občino Odense in pristaniščem v Odenseju.

11. Julija 2013 je bil pripravljen predlog spremembe urbanističnega načrta, v katerem je bilo predvideno dovoljenje za gradnjo stanovanj znotraj površine obstoječega skladišča na zadevni nepremičnini. V skladu s to spremembo, ki jo je 4. decembra 2013 sprejela mestna občina Odense, je bilo treba ohraniti srednji del vzhodnega pročelja skladišča.

12. Novembra 2013 – po tem, ko je bil predlog spremembe urbanističnega načrta dan v posvetovanje, vendar pred njegovim uradnim sprejetjem – je družba KPC od pristanišča v Odenseju pogojno odkupila zadevno nepremičnino (v nadaljevanju: prva prodaja zadevne nepremičnine). Stranki sta šteli, da je transakcija oproščena DDV, če pa bi se zanjo obračunal DDV, je bilo v pogodbi določeno, da bo kakršen koli dolgovan DDV plačala družba KPC. Kupna

pogodba je bila sklenjena pod pogojem, in sicer med drugim, da družba KPC sklene pogodbo s splošnim stanovanjskim združenjem za izvedbo projekta gradnje stanovanjskih enot za mlade na nepremi?nini, mestna ob?ina Odense pa sprejme kon?ni urbanisti?ni na?rt, s katerim bo zadevni projekt dovoljen.

13. Družba KPC je 5. decembra 2013 sklenila tri pogodbe z združenjem Boligforeningen Kristiansdal. To so bile: (i) pogojna okvirna pogodba o prodaji nepremi?nine z obstoje?im skladiš?em (v nadaljevanju: ponovna prodaja zadevne nepremi?nine) in o njeni poznejši predelavi v stanovanjske enote za mlade; (ii) pogojna kupna pogodba o prodaji zadevne nepremi?nine, in (iii) pogodba na klju? v zvezi s predelavo zadevne nepremi?nine.

14. V pogojni okvirni pogodbi je navedeno, da skupaj s preostalima pogodbama sestavlja skupen pogodbeni okvir, ki tvori pogodbeno celoto. V okvirni pogodbi je navedeno, da je združenje Boligforeningen Kristiansdal pripravljeno kupiti nepremi?nino, da bi jo nato kot graditelj in upravljavec preuredilo v stanovanjske enote, ki jih bo zatem oddajalo in upravljalo, ter da si družba KPC kot pogoj za prodajo nepremi?nine pridržuje pravico, da kot izvajalka del izdelava na?rt in nepremi?nino predela v stanovanjske enote. Okvirna pogodba je bila med drugim pogojena s tem, da mora družba KPC dokon?no kupiti nepremi?nino od pristaniš?a v Odenseju.

15. V skladu s pogojno kupno pogodbo se je za kupnino štelo, da je oproš?ena DDV, ker gre za prenos nepremi?nine z obstoje?im objektom. V skladu s to pogodbo je družba KPC nosila tveganje, ?e bi se v nasprotju s pri?akovanji strank izkazalo, da se za transakcijo obra?unava DDV. V zvezi s kupno pogodbo so veljali enaki pogoji kot v zvezi z okvirno pogodbo. V pogojni pogodbi na klju? je bilo dolo?eno, da mora družba KPC izvesti vsa dela, potrebna za to, da se gradnja preda v popolnoma dokon?anem stanju, ?eprav je bilo dolo?eno, da bo združenje Boligforeningen Kristiansdal samo porušilo skladiš?e, ki je ostalo na zemljiš?u. S tem povezani stroški so bili ocenjeni na 625.000 danskih kron (DKK), skupaj z DDV.

16. Združenje Boligforeningen Kristiansdal je 7. marca 2014 z drugo družbo sklenilo pogodbo v zvezi z izvedbo rušenja skladiš?a (razen srednjega dela vzhodnega pro?elja, ki ga je bilo treba ohraniti). Družba KPC ni sodelovala pri rušenju skladiš?a, saj je izvedbo tega dela naro?ilo združenje Boligforeningen Kristiansdal na svoje stroške in je v zvezi s tem prevzelo tudi tveganje.

17. 15. avgusta 2015 so bile stanovanjske enote na nepremi?nini pripravljene za vselitev.

18. Po navedbah predložitvenega sodiš?a je pristaniš?e v Odenseju skladiš?e do prodaje družbi KPC oddajalo, za dav?ne namene pa je bila njegova vrednost ocenjena na 814.000 DKK. Skladiš?e je bilo ob svoji prodaji kot tudi naknadni ponovni prodaji v celoti funkcionalno in bi ga bilo mogo?e uporabljati denimo za kulturne in športne dogodke. Ni pa bilo primerno za stanovanjske enote. Ni sporno, da so pristaniš?e v Odenseju, družba KPC in združenje Boligforeningen Kristiansdal v ?asu zadevnih transakcij soglašali, da bo treba skladiš?e, razen dela vzhodnega pro?elja, porušiti, da bo mogo?e do konca izpeljati projekt stanovanjskih enot.

19. Družba KPC je 10. decembra 2013 od Skatterådet (nacionalna dav?na uprava, Danska) zahtevala zavezujo? odgovor v zvezi s tem, ali sta prva prodaja zadevne nepremi?nine od pristaniš?a v Odenseju in ponovna prodaja zadevne nepremi?nine združenju Boligforeningen Kristiansdal oproš?eni pla?ila DDV. Skatterådet je z dopisom z dne 24. junija 2014 izdala zavezujo? odgovor, v katerem je na obe vprašanji odgovorila nikalno.

20. Družba KPC se je proti odlo?bi Skatterådet pritožila pri Landsskatteretten (nacionalno dav?no sodiš?e, Danska), ki je v odlo?bi z dne 9. decembra 2015 navedlo, da ni nobene podlage za opredelitev nepremi?nine kot gradbeno zemljiš?e, saj je bil na njej v ?asu obeh prodaj objekt, in da družba KPC ne bo sodelovala pri poznejših rušilnih delih, temve? bo rušenje opravilo

stanovanjsko združenje, ki ga bo izvedlo na svoje stroške in prevzelo tveganje v zvezi s tem.

21. Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke) je 9. marca 2016 zoper odločbo Landsskatteretten vložilo tožbo pri Retten i Herning (sodišče v Herningu, Danska), to pa je zadevo predalo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska). Navedeno sodišče je zaradi dvomov o pravilni razlagi nekaterih določb Direktive o DDV s sklepom z dne 15. oktobra 2017 prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je to, da država članica v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, dobavo zemljišča, na katerem je v času dobave objekt, obravnava kot prodajo gradbenega zemljišča, za katero se obračunava [DDV], kadar je namen strank objekt v celoti ali delno porušiti, da se zagotovi prostor za nov objekt, po eni strani združljivo s členom 135(1)(j) in členom 12(1)(a) in (2) ter po drugi s členom 135(1)(k) in členom 12(1)(b) in (3) Direktive o DDV?“

22. Pisna stališča so predložili družba KPC, danska vlada in Evropska komisija. Te stranke so na obravnavi 30. januarja 2019 podale tudi ustne navedbe.

III. Analiza

23. Predložitveno sodišče želi z vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je nacionalni predpis, v skladu s katerim dobava zemljišča, na katerem stoji objekt, pomeni prodajo gradbenega zemljišča, za katero se obračunava DDV, če je namen strank objekt porušiti, da se omogoči gradnja novega objekta, združljiv s členoma 12 in 135(1)(j) in (k) Direktive o DDV.

24. Mnenja strank, ki so predložile pisna stališča v tem postopku, se v tem pogledu razhajajo.

25. Družba KPC predlaga, naj se na vprašanje odgovori nikalno. Zlasti trdi, da sta obe transakciji iz postopka v glavni stvari (prva prodaja in ponovna prodaja zadevne nepremičnine) oproščeni plačila DDV, ker gre za „dobavljive objekte ali delov objektov ter zemljišča, na katerih stojijo“, v smislu člena 135(1)(j) Direktive o DDV. Komisija se strinja z družbo KPC glede prve transakcije, a meni, da naknadni niz transakcij med družbo KPC in združenjem Boligforeningen Kristiansdal (ki jih je treba po njenem mnenju presojati skupaj), pomeni dobavo „objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, pred prvo uporabo“. V skladu s tem bi bila zadnjenavedena predmet DDV po členu 12(1)(a) Direktive o DDV. Danska vlada pa predlaga, naj se na vprašanje, predloženo v predhodno odločanje, odgovori pritrdilno. Po njenem mnenju imajo v skladu s členom 12(3) Direktive o DDV države članice pravico, da parcelo, kot je obravnavana, štejejo za „gradbeno zemljišče“. Prodaja take parcele naj bi bila posledično predmet DDV v skladu s členom 12(1)(b) Direktive o DDV.

26. Menim, da bi moral biti odgovor na vprašanje, predloženo v predhodno odločanje, na celoma nikalen. Pri presoji morebitne dobave gradbenega zemljišča v skladu z Direktivo o DDV je treba uporabiti enako logiko kot pri oceni katere koli druge transakcije v skladu z Direktivo: presojati je treba *objektivnost* transakcije v *trenutku dobave*. V takem okviru je *subjektivni* namen strank v zvezi s prihodnjo rabo nepremičnine vsekakor pomemben. Vendar pa ta namen sam po sebi ne more biti tako odločilen, da bi prevladal nad katerim koli ali celo vsemi drugimi objektivnimi dejavniki, povezanimi z dobavo.

27. V nadaljevanju se bom osredotočil zlasti na nacionalne predpise in njihovo uporabo pri opredeljevanju nekaterih transakcij. Za rešitev konkretnega primera je še vedno odgovorno nacionalno sodišče. Toda najprej je treba predhodno pojasniti, katere transakcije je dejansko treba presojati?

A. Katera(e) transakcija(e)?

28. V predložitveni odločbi, pa tudi v nekaterih pisnih stališjih strank, se transakciji, in sicer prva prodaja zadevne nepremičnine (od pristanišča v Odenseju družbi KPC) oziroma ponovna prodaja zadevne nepremičnine (od družbe KPC združenju Boligforeningen Kristiansdal), preužeta skupaj, ne da bi se ju kakor koli razlikovalo. Posledica teh dveh prodajnih transakcij je niz nadaljnjih pogodb, ki sta jih sklenila družba KPC in združenje Boligforeningen Kristiansdal, ter je opisan zgoraj v točki 13 teh sklepov predlogov. Zdi se, da se domneva, da morajo transakcije – zlasti navedeni prodajni transakciji – že se ne presojajo skupaj, biti vsaj enako obravnavane z vidika predpisov o DDV.

29. Nesporo je, da sta prodajni transakciji povezani. Prva prodaja zadevne nepremičnine je bila sklenjena pod pogojem, da družba KPC sklene pogodbo s splošnim stanovanjskim združenjem za izvedbo projekta gradnje stanovanjskih enot za mlade na nepremičnini. Ponovna prodaja zadevne nepremičnine pa je bila sklenjena pod pogojem, da družba KPC to nepremičnino kupi od pristanišča v Odenseju.

30. Sodišče je že odločilo, da je treba v določenih okoliščinah več formalno različnih transakcij, ki se lahko opravijo ločeno, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar niso samostojne. To velja zlasti takrat, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih za stranko opravi davčni zavezanec, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Tako je tudi, kadar je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Predvsem je treba storitev šteti za pomožno storitev glavne storitve, če za stranko nima samostojnega namena, ampak pomeni sredstvo, ki omogoča najboljšo uporabo glavne storitve.(3)

31. Vendar sam težko razumem, kako bi se lahko to razlogovanje, ki se običajno uporablja za skupek ali niz pogodb med istima strankama, uporabljalo za zadevne transakcije. Prvič, te transakcije so ob različnem času opravile različne stranke (pristanišče v Odenseju in družba KPC na eni strani ter družba KPC in združenje Boligforeningen Kristiansdal na drugi).(4) Drugič, za te transakcije, zlasti dve zaporedni prodajni transakciji, ni mogoče šteti, da je ena pomožna glede na drugo. Glede na njen komercialni namen in ekonomsko logiko je prva prodaja zadevne nepremičnine sama po sebi „glavna“ transakcija, enako pa velja za ponovno prodajo te nepremičnine. Čeprav sta navedeni transakciji povezani, zanju ni mogoče trditi, da sta del niza.

32. Vsako od teh prodajnih transakcij je torej treba v skladu s členom 1(2) Direktive o DDV šteti za ločeno in samostojno.(5) Zato je treba za namene predpisov o DDV vsako presojati samostojno in glede na njene posebne značilnosti.

33. Kljub temu pa dejstvo, da teh dveh prodajnih transakcij ni mogoče šteti za eno, ne nasprotuje temu, da se nazadnje z vidika predpisov o DDV obravnavata enako zaradi zaporedne uporabe istih meril. Navsezadnje sta ti transakciji po vsebini in glede na okoliščine, v katerih sta bili opravljeni, precej podobni. Toda o vprašanju, ali je tako, zlasti pa o tem, ali je treba tri transakcije, ki sta jih opravila družba KPC in združenje Boligforeningen Kristiansdal 5. decembra 2013,(6) obravnavati kot enotno transakcijo za namene DDV, bo moralo odločiti predložitveno sodišče.(7)

B. Nacionalni predpis, obravnavan v postopku v glavni stvari

34. Na začetku bi rad poudaril ključna elementa za presojanje transakcij v skladu z Direktivo o DDV: datum, ki ga je treba upoštevati za to presojo, in značilnosti presoje.

35. Prvič, v skladu s členom 63 Direktive o DDV obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, „ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“. Da bi se določilo, ali se za transakcijo obračuna DDV, je *dani trenutek*, v katerem je treba transakcijo presojati, na celoma trenutek *dobave* blaga ali trenutek, ko je bila storitev *opravljena*. V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s členom 14(1) Direktive o DDV „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

36. Drugič, v zvezi z načinom, kako je treba opraviti to presojo, pa je treba poudariti njeno *objektivnost*. Cilj te naloge je zagotoviti *gospodarsko in komercialno resničnost* zadevne transakcije,(8) tako da se preuči vsi pomembni dejavniki.(9) Zavzeti je treba vidik neodvisnega opazovalca, ki si prizadeva ugotoviti pravo naravo in namen transakcije, tako da preuči vse objektivne okoliščine.(10)

37. Te okoliščine vključujejo zlasti posebne značilnosti dobavljenega izdelka ali opravljene storitve, način, kako dobava poteka in, bolj splošno, okoliščine, v katerih se izvede transakcija. V tem okviru je lahko pomemben vidik tudi namen strank. Sodišče je dosledno odločalo, 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.“(11)

38. Tako je treba pri presojanju transakcije uporabljati privzeto pravilo, da se preuči vsi *objektivni elementi v trenutku dobave*.

39. Na podlagi tega se zdi, da je nacionalni predpis, kot je (del) oddelka 2.2 navodila ministrstva za davke o DDV pri prodaji novih objektov in gradbenih zemljišč (v nadaljevanju: oddenek 2.2), težko združljiv.

40. Na splošno se zdi, da predpis, ki ga določa oddenek 2.2, izraža zgoraj opisani pristop: samodejno „dobava objektov ali zemljišč“, na katerem objekt stoji, ni predmet DDV, če ne gre za nove objekte“. Poleg tega predpis v preostalem določa, da v (drugih) splošnih primerih „namen kupca ne more biti odločilen za presojo o tem, ali gre za dobavo gradbenega zemljišč“, pri čemer je treba pri tej presoji upoštevati številna (objektivna) merila.

41. Vendar pa oddenek 2.2 vključuje tudi posebno kategorijo, v kateri je natančno določeno, da gre, „če je dogovorjeno, da bo prodajalec objekt porušil ali če je iz prodajne pogodbe razvidno, da je kupec objekte kupil za rušenje, za prodajo gradbenega zemljišč“.

42. Zdi se, da ta posebni nacionalni predpis (ali bolje posebni izjemi od splošnega nacionalnega predpisa) z dveh pomembnih vidikov odstopa od načel zakona o DDV, ponazorjenih zgoraj. Prvič, o vprašanju, ali je transakcija predmet DDV, se v skladu z oddelkom 2.2 ne odloča na podlagi stanja, ko je dobava opravljena, temveč na podlagi dogodkov, ki naj bi se zgodili v prihodnosti (*časovni element*). Drugič, namen strank, kot je naveden v pogodbi, postane ključni element pri presoji, medtem ko bodo vse objektivne lastnosti zadevne transakcije neupoštevne (*značilnosti presoje*).

43. Menim, da bo lahko uporaba nacionalnega predpisa, kot je ta del oddelka 2.2, privede do napak pri presoji glede transakcij, kot so te iz postopka v glavni stvari. Podrobnejša analiza transakcij iz postopka v glavni stvari morda jasneje ponazarja, zakaj bi bilo treba po mojem mnenju na vprašanje, predloženo v predhodno odločanje, odgovoriti nikalno.

C. Prva prodaja zadevne nepremičnine

44. S prvo transakcijo je družba KPC kupila zadevno nepremičnino od pristanišča v Odenseju, pri čemer je to sestavljala parcela, ki jo je skoraj v celoti zavzemalo skladišče. V trenutku prodaje je bilo skladišče brezhibno, v celoti funkcionalno, po mnenju danske davčne uprave pa je njegova vrednost znašala 814.000 DKK.

45. Če se transakcija obravnava na podlagi njenih objektivnih značilnosti, se zato zdi, da nedvomno spada v kategorijo iz člena 135(1)(j) Direktive o DDV: „dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo“.

46. Toda danska vlada zatrjuje, da bi se s takim sklepom neupravičeno spregledal pravi namen transakcije. Namen strank, kot je izražen v pogodbi, je bil nedvomno prenos lastništva parcele, na kateri naj bi bil pozneje zgrajen nov objekt. Med strankami ni bilo sporno, da gradnja ni izvedljiva brez predhodnega porušenja skladišča. V skladu z navedbo, ki jih je odobrila mestna občina Odense, je bilo treba v nov objekt vključiti le manjši del tega objekta (del vzhodnega pročelja).

47. V podporo svoji trditvi se danska vlada sklicuje na sodbo v zadevi Don Bosco, v kateri je Sodišče ugotovilo, da oprostitev plačila DDV, določena za dobavo nepozidanega zemljišča, ki ni gradbeno zemljišče, „ne velja za dobavo zemljišča, na katerem je še vedno star objekt, ki ga je treba porušiti, da bi se na njegovem mestu zgradil nov, in katerega rušenje, za katero bo poskrbel prodajalec, se je v ta namen pred to dobavo že začelo“. (12)

48. Trditev danske vlade se mi ne zdi prepričljiva. Trditev temelji na tem, da se namenu strank pripiše večji pomen, kot ga ta lahko ima pri ugotavljanju prave narave in cilja zadevne transakcije za namene predpisov o DDV. Poleg tega se v skladu s to tezo navedbe Sodišča v zadevi Don Bosco razlagajo tako, da te presežejo obseg in logične omejitve zadeve.

49. Kot je opisano zgoraj v točkah od 36 do 38, je treba ekonomsko transakcijo naprej analizirati ob upoštevanju njenih objektivnih značilnosti. Namen strank glede dobavljenega izdelka je lahko v tem okviru pomemben element, saj lahko dodatno pojasni logiko, na kateri temelji transakcija.

50. Vendar pa to velja, če se namen strank odraža v značilnostih transakcije same in/ali je z njimi podkrepjen. Zgolj navedbe strank, ki niso podkrepjene z nobenim konkretnim dokazom, ne morejo igrati nobene vloge. Še pomembneje, namen strank je upošteven, če zadeva cilj, ki ga uresničujejo z zadevno transakcijo. Namen strank je, nasprotno, le malo ali nepomemben, kadar se tako kot v obravnavani zadevi nanaša na tisto, kar naj bi se z izdelkom po dobavi s posredovanjem tretjih oseb zgodilo enkrat v prihodnosti.

51. Drugače povedano, namen in navedbe strank lahko vplivajo na določeno razlago resničnosti ali jo potrdijo. Vendar namen strank le stežka prevlada nad resničnostjo, ne da bi presoja na podlagi davčnega prava postala primer metafizičnega voluntarizma, pri čemer bi bila transakcija, če preoblikujem Schopenhauerjevo misel, le volja in predstava. (13)

52. Poleg tega stališče, ki ga zagovarja danska vlada, ni podprto s sodno prakso. V zadevi Teleos je Sodišče denimo poudarilo, da je treba ugotoviti – v nasprotju z argumentacijo strank, v skladu s katero je namen dobavitelja in kupca, da opravita transakcijo, dovolj, da se ta opredeli kot taka – „da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da bi bila obveznost davčne uprave, da opravi preiskavo, da bi določila namen davčnega zavezanca, v nasprotju s cilji skupnega sistema DDV zagotoviti pravno varnost in olajšati ukrepe, povezane z uporabo DDV, s tem, da se upošteva, razen v izjemnih primerih, objektivnost zadevne transakcije“. Sodišče je nato poudarilo, da je treba

opredelitev transakcije nujno opraviti „na podlagi objektivnih dejavnikov“. (14)

53. Ob upoštevanju tega postane jasno, zakaj se obravnavani primer razlikuje od zadeve Don Bosco. V zadevi Don Bosco se je Sodišče osredotočilo na resničnost zadevne ekonomske transakcije. Kupec je na kupljeni parceli namesto nečesa, kar je prodajalec rušil prav v trenutku transakcije, nameraval graditi nekaj novega. V praksi je kupec kupil parcelo, ki je bila dejansko pripravljena za novo gradnjo. Zato je bilo precej nepomembno, da bi ta položaj nastopil le nekoliko pozneje po datumu, ko je bilo preneseno lastništvo nepremnine.

54. Točka 39 zadeve Don Bosco je v zvezi s tem precej zgovorna. Kot je poudarilo Sodišče, je bil gospodarski cilj dejanj, ki jih je opravil prodajalec (dobava zemljišča in dokončanje rušenja), „dobava zemljišča, ki je *pripravljeno* za gradnjo“. (15) Sodišče je dalje poudarilo, da stari objekt ni bil uporaben za kupca, parcela pa bi postala gospodarsko koristna zanj šele po zaključku rušenja, (16) ki ga je organiziral in plačal prodajalec. (17)

55. Vse to je v nasprotju z obravnavano zadevo, v kateri je bilo ob prvi prodaji zadevne nepremnine skladišče še vedno brezhbno in se rušenje še ni začelo. Datum rušenja sploh ni bil z gotovostjo predviden, postopek pa je moral sprožiti poznejši kupec zemljišča in ne družba KPC.

56. Ta razlaga zadeve Don Bosco je dalje potrjena z dvema sodbama Sodišča, v skladu s katerima je bilo ugotovljeno, da je predmet oprostitve plačila DDV transakcija dobave nepremnine, ki jo sestavlja zemljišče in star objekt, ki je v fazi prenove v nov objekt, če „je bil stari objekt v času te dobave *zgolj deloma porušen* in se je, vsaj deloma, še vedno uporabljal kot tak“. (18)

57. V obravnavani zadevi je bil objektiven položaj v času transakcije tak, da spremembe načrta v zvezi z usodo skladišča, čeprav je bila po mnenju strank malo verjetna, ne bi bilo mogoče povsem izključiti. Načeloma bi lahko manjša zamuda z deli ali spor glede rušenja starega objekta ali gradnje novega objekta ali pa same spremembe urbanističnega načrta (ki bi jih na primer spodbudile težave, ki bi se pojavile v fazi rušenja skladišča) vplivale na rabo obstoječega skladišča.

58. Zadnjenavedeno pa nikakor ni le hipotetični scenarij. Dejansko je bilo v prvotnem urbanističnem načrtu za zadevno območje, ki ga je sprejela mestna občina Odense, določeno, da je treba zadevno skladišče „čim bolj“ ohraniti. Šele pozneje je bil urbanistični načrt spremenjen tako, da je bil srednji del vzhodnega pročelja edini arhitekturni element starega objekta, ki ga je bilo treba ohraniti. Čeprav je bila ta sprememba predvidena pred podpisom kupne pogodbe, je bila dejansko sprejeta po tem. (19)

59. Prav tako neprepričljiva se mi zdi druga trditev danske vlade, v skladu s katero je imela pravico zadevno parcelo opredeliti kot „gradbeno zemljišče“ glede na to, da je ta opredelitev v skladu s členom 12(3) Direktive o DDV prepuščena presoji držav članic. (20) Kot je Komisija pravilno poudarila, pa prosta presoja držav članic pri določitvi, kaj sestavlja „gradbeno zemljišče“, ne more posegati v pojem „objekt“, ki je, nasprotno, pojem Skupnosti. (21) Ta pojem je poleg tega precej široko opredeljen v prvem pododstavku člena 12(2) Direktive o DDV: „vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh“. (22)

60. V zvezi s tem bi rad dodal le še to, da dejstvo, da je del pročelja starega objekta bil ohranjen v novem objektu, v okviru zadevne analize ni upoštevno. Kakor razumem, je bil ta del objekta najprej odstranjen, da bi bil pozneje vključen v novi objekt. Po mojem mnenju tega pojma po nobeni razumni razlagi pojma „objekt“ v smislu prvega pododstavka člena 12(2) Direktive o DDV, ni mogoče razširiti tako, da bi vključeval element starega objekta, ki je bil preprosto pozneje vključen v novi objekt ali uporabljen v njem, ne da bi bil sploh kadar koli trajno povezan s tlemi.

Zato kljub temu, da so stranke razpravljale o razlagi tega pojma, ne vidim smisla v podrobnem razglabljanju o tem vprašanju, saj za obravnavano zadevo ni pomembno.

61. Na koncu je treba ugotoviti, kar je podprto še z dvema dodatnima ugotovitvama, da se prva prodaja zadevne nepremičnine te sko šteje za prodajo gradbenega zemljiša v smislu predpisov o DDV.

62. Prvič, Sodišče je  e odločilo, da je *ratio legis*  lena 12(1)(a) in člena 135(1)(j) Direktive o DDV neobstoj dodane vrednosti, ki nastane s prodajo starega objekta. Sodišče je ugotovilo, da to,  da se objekt po prvi uporabi proda končnemu potrošniku – kar pomeni konec postopka proizvodnje – namreč ne povzroči večje dodane vrednosti, zato mora biti ta prodaja načeloma opro  ena .(23)

63. Gledano s tega vidika lahko zadevna transakcija le te sko upraviči obdavčitev z DDV: na zemljišču se ni izvajala nobena dejavnost, ki bi lahko povečala njegovo ekonomsko vrednost za družbo KPC. Dejansko je bilo treba skladišče porušiti, preden bi bila lahko ta nepremičnina ponovno vključena v proizvodno verigo z dodano vrednostjo.(24)

64. Drugič, Sodišče je nedavno navedlo, da člen 12(1)(a) in člen 135(1)(j) Direktive o DDV,   e se obravnavata skupaj, razlikujeta med starim in novim objektom, saj se *načeloma* stare nepremičnine *ne obdavčijo z DDV *.(25) V zvezi s tem se sprašujem –  e se prodaja parcele s starim objektom, ki bi ga bilo mogoče takoj gospodarsko izkoristiti, opredeli kot prodaja gradbenega zemljišča – ali se ne bi pojavljala vprašanja z vidika načela o davčni nevtralnosti. Dejansko bi bile podobne transakcije predmet obračuna ali oprostitve DDV le na podlagi izkazanega namena strank glede prihodnosti objekta, ne glede na njegov zunanji videz.

65.  e bi se uporaba predpisov ločevala od objektivne resničnosti, bi bilo mogoče te predpise s takim pristopom dokaj preprosto zaobiti. Dejansko bi bilo za stranke preveč enostavno vključiti določeno izjavo v pogodbo glede prihodnosti objekta, da bi dosegle želen rezultat v smislu obravnave z vidika DDV. Ne zdi se mi sprejemljivo, da bi nato davčni organi nosili breme poznejšega preverjanja, ali in v kolikšnem obsegu je bil namen strank dejansko uresničen.

D. Ponovna prodaja zadevne nepremičnine

66. Zdi se mi, da bi lahko ugotovitve, izpeljane zgoraj v zvezi s prodajo zadevne nepremičnine, enako veljale v primeru naknadne ponovne prodaje te nepremičnine.

67. Zadnja transakcija, ki sta jo opravila družba KPC in združenje Boligforeningen Kristiansdal, se je, kolikor razumem, nanašala na isto nepremičnino, ki je bila predmet prve prodaje. Tudi naknadna transakcija se je torej nanašala na prodajo parcele, na kateri je stalo skladišče, ki je bilo brežhibno, v celoti funkcionalno in je imelo določeno (nezanemarljivo) vrednost. Podobno kot sem ugotovil pri prvi transakciji, se rušenje ni začelo v času, ko je prodajalec dozdevno prenesel lastništvo nepremičnine na kupca.

68. A na obravnavi je Komisija predlagala, da se ponovna prodaja zadevne nepremičnine ne bi smela obravnavati ločeno, temveč kot niz transakcij, ki jih je treba v skladu s pogoji zadevne pogodbe presojati kot celoto. Po mnenju Komisije tak pristop pomeni, da je treba transakcije med družbo KPC in združenjem Boligforeningen Kristiansdal, obravnavane skupaj, šteti za transakcije, ki pomenijo  dobavo objekta ali delov objekta in zemljišč, na katerih objekt stoji, pred prvo uporabo  v smislu člena 12(1)(a) Direktive o DDV.

69. Menim, da v spisu ni dovolj elementov, na podlagi katerih bi se lahko Sodišče dokončno opredelilo do tega vprašanja. Poleg tega je na splošno stvar nacionalnega sodišča, da ob

upoštevanju na?el, ki jih je izpeljalo Sodiš?e, dolo?i,(26) ali sta formalno lo?eni transakciji tako tesno povezani, da dejansko sestavljata samo eno nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.(27)

70. Prav tako bi v tem okviru dodal, da je vprašanje, ki ga je predložilo nacionalno sodiš?e v predhodno odlo?anje, abstraktno in osredoto?eno na pomen namena strank pri presoji prenosa zemljiš?a z obstoje?im objektom za namene DDV. Predložitveno sodiš?e od Sodiš?a ne želi pridobiti smernic glede posebnega vprašanja, ki ga je izpostavila Komisija. Zato je mogo?e nacionalnemu sodiš?u po potrebi v pomo? ponuditi le nekaj sklepnih ugotovitev.

71. Zdi se, da je v okvirni pogodbi jasno, da je bilo združenje Boligforeningen Kristiansdal tisto, ki je kupilo nepremi?nino, da bi nato delovalo kot graditelj in upravljavec. Družba KPC pa je bila opredeljena zgolj kot izvajalec za izdelavo na?rta in predelavo nepremi?nine v stanovanjske enote. Poleg tega je moralo združenje Boligforeningen Kristiansdal organizirati in pla?ati rušenje obstoje?ega skladiš?a, preden bi lahko družba KPC za?ela z gradnjo. Prav tako je bilo združenje Boligforeningen Kristiansdal tisto, ki je moralo nositi morebitno odgovornost v zvezi z rušenjem.

72. Ob upoštevanju tega bi se zdelo, da je, preden so bile stanovanjske enote zgrajene, združenje Boligforeningen Kristiansdal delovalo kot lastnik zadevne nepremi?nine, ki v skladu s ?lenoma 14 in 63 Direktive o DDV(28) pomeni obdav?ljivi dogodek. V zvezi s tem je bilo Sodiš?e jasno, da je treba izraz „dobava blaga“ razlagati kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.(29)

73. Poleg tega se enako kot v primeru prve transakcije ne zdi, da so na nepremi?nini pred ponovno prodajo potekala kakršna koli dela, ki so pove?ala njeno vrednost, zaradi ?esar bi bilo upravi?eno obra?unati DDV.

74. Vendar pa mora predložitveno sodiš?e ugotoviti, ali lahko ti elementi, ?e se presojuje skupaj z vsemi drugimi pomembnimi dejavniki, kažejo na to, da za uporabo predpisov o DDV ponovna prodaja zadevne nepremi?nine pomeni „dobavo objektov ali njihovih delov ter zemljiš?, na katerih stojijo“ v smislu ?lena 135(1)(j) Direktive o DDV.

75. Ne glede na to, kako se druga transakcija na koncu opredeli, pa iz zgornjih ugotovitev vsekakor izhaja, da nacionalni predpis, kot je del oddelka 2.2, v skladu s katerim dobava zemljiš?a, na katerem stoji objekt, samodejno pomeni prodajo gradbenega zemljiš?a, za katero se obra?unava DDV, ?e je namen strank objekt porušiti, da se omogo?i gradnja novega objekta, ni združljiv z dolo?bami Direktive o DDV.

IV. Predlog

76. Glede na navedene ugotovitve Sodiš?u predlagam, naj na vprašanje za predhodno odlo?anje, ki ga je predložilo Vestre Landsret (višje sodiš?e za zahodno regijo, Danska), odgovori:

– nacionalni predpis, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim dobava zemljiš?a, na katerem stoji objekt, pomeni prodajo gradbenega zemljiš?a, za katero se obra?unava davek na dodano vrednost, ?e je namen strank objekt porušiti, da se omogo?i gradnja novega objekta, ni združljiv s ?lenom 12 in ?lenom 135(1)(j) in (k) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

- 2 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006 L 347, str. 1).
- 3 Glej med drugim sodbo z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točke od 32 do 34 in navedena sodna praksa).
- 4 V zvezi s pomenom zadnjenavedenega elementa glej na primer sodbi z dne 8. julija 1986, Kerrutt(73/85, EU:C:1986:295, točka 15), in z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, točka 25).
- 5 Glej v zvezi s tem sodbo z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (Združeno kraljestvo) (C-153/17, EU:C:2018:845, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 6 Glej točke od 13 do 15 teh sklepnih predlogov.
- 7 To vprašanje bom obravnaval v tokah od 66 do 73 teh sklepnih predlogov.
- 8 Glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, točka 43 in navedena sodna praksa).
- 9 Glej tudi moje sklepne predloge v zadevi E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, točka 82).
- 10 Prav tam (točka 77).
- 11 Glej sodbo z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, točka 33 in navedena sodna praksa).
- 12 Sodba z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722; v nadaljevanju: Don Bosco).
- 13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (prva izdaja v F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819).
- 14 Sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točki 39 in 40). Moj poudarek.
- 15 Don Bosco (točka 39). Moj poudarek.
- 16 Prav tam.
- 17 Don Bosco (točka 32).
- 18 Glej sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točka 53 in navedena sodna praksa). Moj poudarek.
- 19 Glej zgornji točki 11 in 12 teh sklepnih predlogov.
- 20 Glej tudi sodbo z dne 28. marca 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, točki 25 in 26).

21 Glej prav tam (točka 25 in navedena sodna praksa). Podobno je Sodišče poleg tega menilo, da pojma „dobave objektov ali delov objektov in zemljišča, na katerih stojijo“ ni mogoče določiti s sklicevanjem na nacionalno pravo, temveč ga je treba razlagati enotno: glej med drugim sodbo z dne 11. junij 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, točka 15).

22 Moj poudarek.

23 Glej sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točka 31 in navedena sodna praksa).

24 Obširneje o tem vprašanju glej sklepne predloge generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, točka 15).

25 Sodba z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točki 29 in 30). Moj poudarek.

26 Glej točko 33 teh sklepnih predlogov.

27 Glej v zvezi s tem sodbi z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točke 51 do 54), in z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (Združeno kraljestvo) (C-153/17, EU:C:2018:845, točki 32 in 33).

28 Glej točko 35 teh sklepnih predlogov.

29 Glej na primer sodbo z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točka 9).