

Downloaded via the EU tax law app / web

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 4. septembra 2019(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Prodaja zemljiš?a, na katerem je v trenutku dobave objekt – Opredelitev – ?lena 12 in 135 – Pojem ‚zemljiš?e za gradnjo‘ – Pojem ‚objekt‘ – Presoja gospodarske in poslovne stvarnosti – Ocena objektivnih elementov – Namen strank“

V zadevi C?71/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vestre Landsret (višje sodiš?e za zahodno regijo, Danska) z odlo?bo z dne 24. januarja 2018, ki je prispela na Sodiš?e 2. februarja 2018, v postopku

Skatteministeriet

proti

KPC Herning,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poro?evalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, A. Rosas, L. Bay Larsen in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. januarja 2019,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za KPC Herning K. Bastian in T. Frøbert, advokater,
- za dansko vlado J. Nymann-Lindgren in M. Wolff, agenta, skupaj s S. Horsbølom Jensenom, advokat,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in N. Gossement, agenta, skupaj s H. Peytzom, advokat,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 19. marca 2019

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 in 135 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skatteministeriet (ministrstvo za obdavčitev, Danska) in družbo KPC Herning A/S, družbo danskega prava, v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV), ki ga je treba plačati za dobavo nepremičnine.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2) Direktive 2006/112 določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...].“

4 Člen 12 te direktive 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 zemljišča za gradnjo.

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

Države članice lahko določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za prenovo objektov in lahko določijo, kaj šteje ‚za zemljišče, na katerem objekt stoji‘.

[...]

3. ‚Zemljišče za gradnjo‘ za namene odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.“

5 Člen 135 Direktive 2006/112 določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

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

[...].“

Dansko pravo

6 Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (objavljen zakon o davku na dodano vrednost) št. 760 z dne 21. junija 2016 v razli?ici po spremembi z zakonom št. 520 z dne 12. junija 2009, pre?iš?eno besedilo pod št. 760 z dne 21. junija 2016 (v nadaljevanju: zakon o DDV), v ?lenu 13(1), to?ka 9, dolo?a:

„Davka so oproš?eni ti blago in storitve:

[...]

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

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

(b) dobava tako opremljenega kot tudi neopremljenega zemljiš?a za gradnjo, zlasti dobava pozidanega zemljiš?a.“

7 ?len 13(3) tega zakona dolo?a:

„Minister za obdav?itev lahko dolo?i podrobna pravila v zvezi z opredelitvijo nepremi?nine v smislu odstavka 1, to?ka 9.“

8 Minister za obdav?itev je za razmejitev transakcij, ki so predmet DDV, z bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (uredba št. 1370, ki spreminja uredbo o zakonu o davku na dodano vrednost) z dne 2. decembra 2010 uporabil pooblastilo iz ?lena 13(3) zakona o DDV. Dolo?be te uredbe v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, so prenesene v bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (uredba št. 808 o davku na dodano vrednost) z dne 30. junija 2015 (v nadaljevanju: uredba o DDV). ?len 54(1) te uredbe dolo?a:

„Pojem objekta iz ?lena 13(1), to?ka 9, podto?ka (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.“

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

„Pojem zemljiš?a za gradnjo iz ?lena 13(1), to?ka 9, podto?ka (b), zakona o DDV pomeni nepozidano zemljiš?e, ki je v skladu z zakonom o urejanju prostora ali dolo?bami, sprejetimi v skladu z njim, namenjeno za rabo, ki omogo?a gradnjo objektov v smislu ?lena 54 te uredbe.“

10 Oddelek 2.2 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (navodilo ministrstva za obdav?itev o DDV pri prodaji novih objektov in zemljiš? za gradnjo) dolo?a:

„Dobava objektov ali zemljiš?a, na katerem objekti stojijo, ni predmet DDV, ?e ne gre za nove objekte.“

Je gre za dobavo zaradi gradnje novega objekta, pa je treba dobavo šteti za dobavo zemljišča za gradnjo.

[...]

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

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

Merila, ki jih je mogoče upoštevati posamično ali skupaj, da bi se določilo, ali gre za dobavo zemljišča za gradnjo, so lahko denimo cena, določena v prodajni pogodbi v primerjavi z običajno vrednostjo podobnega blaga, značilnosti gradnje (,lopa'), neobstoj povezave z javnimi/komercialnimi storitvami, prejšnja raba nepremičnine in značilnosti konstrukcije (npr. ,skedenj' za skladiščenje, ki ne izpolnjuje najosnovnejših pogojev za prihodnjo rabo).

Je ugotovljeno, da gre za dobavo zaradi gradnje novega objekta, je treba dobavo šteti za dobavo zemljišča za gradnjo.

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 Družba KPC Herning je danska projektna in gradbena družba, ki pripravlja gradbene projekte in izvaja gradbena dela na podlagi pogodb na ključ na Danskem.

12 Maja 2013 sta se družba KPC Herning in združenje Boligforeningen Kristiansdal, združenje za neprofitna stanovanja, odločila zasnovati projekt za gradnjo socialnih stanovanj za mlade na zemljišču, ki je v lasti pristanišča Odense Havn (pristanišče v Odenseju, Danska), poimenovanem „Finlandkaj 12“. Projekt sta obravnavala mestna občina Odense in pristanišče v Odenseju.

13 Družba KPC Herning je jeseni 2013 od pristanišča v Odenseju kupila zemljišče, imenovano „Finlandkaj 12“, z obstoječim skladiščem na tem zemljišču. Prodajna pogodba je bila sklenjena pod več pogoji, in sicer med drugim, da družba KPC sklene pogodbo z združenjem za neprofitna stanovanja z namenom, da bi na zadevnem zemljišču izvedla stanovanjski projekt, ki ga sestavljajo socialna stanovanja za mlade.

14 Družba KPC Herning je 5. decembra 2013 prodala zemljišče, imenovano „Finlandkaj 12“, skupaj s skladiščem združenju Boligforeningen Kristiansdal. Pogodbe, sklenjene takrat med strankama, so tvorile skupen pogodbeni okvir, iz katerega je bilo razvidno, da je bila prodaja pogojena s tem, da mora družba KPC Herning na tem zemljišču zasnovati, zgraditi in dobaviti socialna stanovanja za mlade na ključ.

15 Natančneje, določeno je bilo, da mora združenje Boligforeningen Kristiansdal delno porušiti skladišče na zemljišču, imenovanem „Finlandkaj 12“, in ohraniti srednji del prozelja in nekatere dele tehnične opreme skladišča. Poleg tega sta se stranki dogovorili, da je družba KPC Herning zavezana, da na tem zemljišču dobavi objekt za stanovanjsko rabo v popolnoma dokončanem stanju. Združenje Boligforeningen Kristiansdal je delno porušilo skladišče na svoje stroške in prevzelo tveganja.

16 Ni sporno, da je bilo v času zaporednih prenosov zemljišča in skladišča zadnje v celoti primerno za uporabo.

17 Družba KPC Herning je 10. decembra 2013 pri Skatterådet (nacionalna davčna uprava, Danska) zahtevala pojasnilo, ali sta prodaja zemljišča, imenovanega „Finlandkaj 12“, in skladišča s strani pristanišča v Odenseju ter ponovna prodaja iste nepremičnine oproščeni DDV. Ta organ je v odgovoru z dne 24. junija 2014 odgovoril nikalno.

18 Landsskatteret (nacionalna komisija za pritožbe v zvezi z davki, Danska), ki je odločala o pritožbi družbe KPC Herning, je z odločbo z dne 9. decembra 2015 presodila, da ni nobene podlage za opredelitev zadevne nepremičnine kot zemljišče za gradnjo, katerega prodaja naj bi bila predmet DDV, z obrazložitvijo, da je bil na njej v času obeh prodaj objekt. Poleg tega je odločila, da ker je bilo rušenje opravljeno s strani združenja Boligforeningen Kristiansdal po prodaji med pristaniščem v Odenseju in družbo KPC Herning, ni bilo možno zaključiti, da sta zadnjenavedeni stranki opravili enotno transakcijo, ki vključuje rušenje, kot je to veljalo v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Ministrstvo za obdavčitev je 9. marca 2016 zoper odločbo Landsskatteretten (nacionalna komisija za pritožbe v zvezi z davki) vložilo tožbo pri Retten i Herning (sodišče v Herningu, Danska), to pa je zadevo predalo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska) zaradi nanelnih vprašanj, ki jih odločba zastavlja.

20 Ministrstvo za obdavčitev je pred predložitvenim sodiščem trdilo, da v skladu s sodbo z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, točka 43), opredelitev pojma „zemljišče za gradnjo“ sodi v pristojnost vsake države članice. To pristojnost naj bi bilo treba izvajati v mejah, ki izhajajo iz oprostitev iz člena 135(1)(j) in (k) Direktive 2006/112, glede nepremičnin, ki so sestavljene iz objekta in zemljišča, na katerem stojijo, ter nepozidanega zemljišča, ki ni namenjeno gradnji.

21 Po danskem pravu naj bi se pojem „zemljišče za gradnjo“ nanašal na nepozidana zemljišča, ob upoštevanju, da naj bi bila v zvezi s tem gospodarska stvarnost in torej vprašanje, ali je zemljišče namenjeno novogradnji, odločilna. Ta razlaga naj ne bi izničila bistva člena 135(1)(j) Direktive 2006/112, saj naj ne bi pomenila, da je treba vsako dobavo obstoječega objekta in zemljišča, na katerem stoji, opredeliti kot dobavo zemljišča za gradnjo. Poleg tega naj bi bila razlaga v skladu s sodbo z dne 20. februarja 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, točka 23), v skladu s katero je upoštevanje gospodarske stvarnosti temeljno merilo za uporabo skupnega sistema DDV.

22 Zato naj bi bilo treba transakciji, ki sta ju opravili pristanišče v Odenseju in družba KPC Herning, šteti za dobavo zemljišča za gradnjo. Dejstvo, da objekt, ki je bil namenjen za uporabo kot skladišče in se je nahajal na zemljišču, ni bil popolnoma porušen, naj ne bi vplivalo na to opredelitev, ker naj neporušenega dela objekta ne bi bilo mogoče opredeliti kot „objekt“ v smislu člena 12(2) Direktive 2006/112.

23 Družba KPC Herning pa naj bi trdila, da zemljišča, na katerem je objekt, ni mogoče opredeliti kot zemljišče za gradnjo, razen če so izpolnjeni posebni pogoji iz sodbe z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), kar pa naj v obravnavani zadevi ne bi bilo. V zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, naj bi imel prodajalec obveznost porušiti obstoječi objekt, da bi lahko dobavil nepozidano zemljišče v okviru sestavljene storitve.

24 Družba KPC Herning je tudi trdila, da je treba dobavo objektov razlikovati od dobave nepozidanih zemljišč v smislu člena 12(2) oziroma člena 135(1)(k) Direktive 2006/112. Izrazi, uporabljeni v teh določbah, naj bi morali biti predmet avtonomne razlage, ki izrazom ne sme odvzeti učinkov, kar naj bi potrjevala sodna praksa Sodišča (sodbe z dne 8. junija 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 48; z dne 11. junija 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, točka 15, in z dne 17. januarja 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, točka 25).

25 V skladu s členom 12(3) v povezavi s členom 135(1)(j) in (k) Direktive 2006/112 naj bi zemljišča za gradnjo pomenila podskupino nepozidanih zemljišč. Tako naj bi Direktiva 2006/112 prepustila državam članicam zgolj odločitev, ali in pod kakšnimi pogoji se nepozidana zemljišča lahko opredelijo kot „zemljišča za gradnjo“.

26 Poleg tega naj bi morali nacionalni organi v skladu s sodno prakso Sodišča za presojo transakcije z vidika Direktive 2006/112 upoštevati objektivno naravo transakcije in ne subjektivnega namena strank (sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi, C-409/04, EU:C:2007:548, točka 39).

27 V tej zadevi naj bi iz teh navedb izhajalo, da naj bi bilo treba zadevni prodaji opredeliti kot dobavo zemljišča, na katerem stoji star objekt.

28 V teh okoliščinah je Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo) prekinilo odločanje in Sodišču 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 v času dobave stoji 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 [2006/112]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

29 Predložitveno sodišče s vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 12(1)(a) in (b) ter (2) in (3) ter člen 135(1)(j) in (k) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se lahko dobava zemljišča, na katerem je v času dobave objekt, šteje za dobavo „zemljišča za gradnjo“, kadar je bil namen strank objekt v celoti ali delno porušiti, da se zagotovi prostor za nov objekt.

30 Predložitveno sodišče si tako prizadeva določiti ureditev DDV, ki se uporablja za prodaji, ki sta predmet spora o glavni stvari, na eni strani med pristaniščem v Odenseju in družbo KPC Herning ter na drugi strani med družbo KPC Herning in združenjem Boligforeningen Kristiansdal. Obe transakciji sta se nanašali na isto nepremičnino, ki sta jo sestavljala zemljišče in na njem objekt, ki je bil namenjen za uporabo kot skladišče.

31 Kot je razvidno iz predložitvene odločbe, ni sporno, da je z objektom, ki je bil namenjen za uporabo kot skladišče, upravljalo pristanišče v Odenseju pred zadevnimi prodajami in da je bil objekt na dan dobave družbi KPC Herning in kasneje združenju Boligforeningen Kristiansdal v celoti primeren za uporabo. Prav tako ni sporno, da so različne pogodbe, sklenjene v tem okviru, pogojevale transakciji prodaje s tem, da družba KPC Herning na zadevnem zemljišču izvede stanovanjski projekt izgradnje socialnih stanovanj.

32 Družba KPC Herning, danska vlada in Evropska komisija so na obravnavi pred Sodiščem menile, da je treba za opredelitev dveh zaporednih prodaj in torej za določitev ureditve DDV za ti

transakciji presoja transakciji neodvisno druga od druge. Ne strinjajo pa se glede razlage Direktive 2006/112 in za ti transakciji predlagajo tri različne opredelitve. Medtem ko je za družbo KPC Herning treba vsako od transakcij opredeliti kot „dobavo starega objekta“ v smislu člena 135(1)(j) te direktive, danska vlada meni, da je treba transakciji opredeliti kot „dobavo zemljišča za gradnjo“ v smislu člena 12(1)(b) te direktive. Komisija pa obe zadevni transakciji ločuje in meni, da se prva transakcija nanaša na dobavo starega objekta. Druga transakcija pa naj ne bi bila zgolj prodaja, ampak naj bi vključevala gradnjo novih objektov. Zato naj bi bilo treba drugo transakcijo opredeliti kot „dobavo objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji“ pred prvo uporabo v smislu člena 12(1)(a) iste direktive.

33 Ta razhajanja pri razlagi izhajajo iz nestrinjanja družbe KPC Herning, danske vlade in Komisije o pomembnosti pogodbenih določil in volje strank, ki jo je mogoče razbrati iz njih, za opredelitve transakcije z vidika DDV, v primeru da projekti in dela, ki so pogodbeno vezana na prodajo nepremičnine, ob dobavi te nepremičnine še niso bili izvedeni. V obravnavani zadevi naj bi bilo torej treba ugotoviti, ali in koliko je treba upoštevati namen porušitve dela obstoječega objekta, ki je bil namenjen za uporabo kot skladišče, na zemljišču, imenovanem „Finlandkaj 12“, in namen nadomestitve objekta z novim.

34 Tako se najprej postavlja vprašanje, v katerih okoliščinah je treba več zaporednih storitev, kot so prodaja objekta z zemljiščem, na katerem je bil zgrajen, rušenje tega objekta in nato gradnja novega objekta, z vidika DDV opredeliti kot transakcije, ki so neodvisne druga od druge, ali kot enotno transakcijo, sestavljeno iz več nedeljivo povezanih storitev.

35 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija za namene DDV povzroči nastanek dveh ali več ločenih storitev ali ene enotne storitve (sodba z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, točka 29).

36 Sodišče je tudi presodilo, da po eni strani iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 izhaja, da je treba vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in neodvisno, ter da se po drugi strani transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV (sodba z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, točka 30).

37 Zato je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi lahko bile opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če niso samostojne (sodba z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 32).

38 Storitve je treba obravnavati kot enotno storitev, kadar sta dva ali je več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (sodba z dne 28. februarja 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, točka 30). 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 davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Zlasti je treba storitev šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo za uporabo glavne storitve ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 34).

39 Da bi se ugotovilo, ali so dobavljene storitve samostojne ali pomenijo enotno storitev, je treba ugotoviti značilnosti zadevne transakcije. Vendar absolutnega pravila glede določitve obsega storitve z vidika DDV ni in je torej treba za določitev obsega storitve upoštevati vse

okolis?ine zadevne transakcije (sodba z dne 17. januarja 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, to?ka 32).

40 Pri tej splošni presoji okoliš?in je treba upoštevati izkazani namen strank, ki se nanaša na obdav?enje transakcije z DDV, ?e ga je mogo?e razbrati iz objektivnih elementov (sodba z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, to?ka 33).

41 V zvezi z opredelitvijo prodaje zemljiš?a z obstoje?im objektom, za katerega je predvideno, da se delno ali v celoti poruši, Sodiš?e je že ve?krat navedlo napotke glede objektivnih elementov, ki so lahko v zvezi s tem upoštevni.

42 Tako je Sodiš?e v sodbi z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722, to?ke 39, 40 in 44), najprej ugotovilo, da je bil gospodarski cilj prodajalca in kupca nepremi?nine dobava zemljiš?a, ki je pripravljeno za gradnjo. Za to je Sodiš?e navedlo, da je imel prodajalec obveznost porušiti obstoje?o stavbo na zadevnem zemljiš?u in da je strošek tega rušenja vsaj deloma nosil kupec. Prav tako je poudarilo, da se je ob dobavi nepremi?nine rušenje objekta že za?elo. Ob upoštevanju teh okoliš?in je Sodiš?e dobavo zadevne nepremi?nine in rušenje obstoje?ega objekta opredelilo kot enotno transakcijo dobave nepozidanega zemljiš?a.

43 Iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da so med upoštevniimi objektivnimi elementi, ki jih je treba med drugim upoštevati za opredelitev dolo?ene transakcije z vidika DDV, faza napredovanja rušitvenih ali predelovalnih del, ki jih opravi prodajalec, na dan dobave nepremi?nine, ki jo sestavljajo zemljiš?e in objekt, uporaba te nepremi?nine na isti dan in zaveza prodajalca, da izvede rušitvena dela z namenom, da se v prihodnosti omogo?i gradnja (glej v tem smislu sodbi z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, to?ka 34, in 17. januarja 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, to?ka 33).

44 Poleg tega je v sodbi z dne 8. julija 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, to?ki 12 in 15), Sodiš?e, ki mu je bilo predloženo vprašanje, ali je treba dobavo zemljiš?a za gradnjo in poznejšo gradnjo novega objekta na tem zemljiš?u, kot sta predvideni v okvirni pogodbi, opredeliti kot enotno transakcijo, upoštevalo okoliš?ino, da sta bili na eni strani transakcija v zvezi z zemljiš?em in na drugi strani dobave nepremi?nin in storitve pravno lo?ene transakcije, ki so jih opravili razli?ni podjetniki. Glede na te elemente je Sodiš?e razsodilo, da kljub gospodarski povezavi vseh zadevnih transakcij in njihovega skupnega namena, ki je zajemal gradnjo objekta na pridobljenem zemljiš?u, v okoliš?inah te zadeve transakcij ni mogo?e opredeliti kot enotno transakcijo.

45 V postopku v glavni stvari je bilo glede prve zadevne prodaje, v okviru katere je družba KPC Herning od pristaniš?a v Odenseju kupila nepremi?nino, sestavljeno iz zemljiš?a in objekta, ki je bil namenjen za uporabo kot skladiš?e, v to?ki 31 te sodbe že navedeno, da je bilo to skladiš?e na dan njegove dobave v celoti primerno za uporabo. Iz predložitvene odlo?be izhaja, da nobena od strank te prodajne pogodbe ni imela obveznosti porušiti tega skladiš?a, saj je bilo rušenje izvedeno šele po tem, ko je združenje Boligforeningen Kristiansdal pridobilo zadevno nepremi?nino.

46 V teh okoliš?inah je treba šteti, da je transakcija, kot je ta prva prodaja, lo?ena in neodvisna od poznejših transakcij, ki sta jih izvedli družba KPC Herning in združenje Boligforeningen Kristiansdal, in zlasti od delnega rušenja zadevnega skladiš?a.

47 Zgolj dejstvo, da je bila prodaja po pogodbi med pristaniš?em v Odenseju in družbo KPC Herning pogojena s tem, da družba KPC Herning sklene pogodbo z združenjem za neprofitna stanovanja z namenom izgradnje socialnih stanovanj na zadevni nepremi?nini, ne more povezati razli?nih transakcij tako, da jih je mogo?e šteti za eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.

48 V okviru druge prodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, je združenje Boligforeningen Kristiansdal od družbe KPC Herning kupilo zemljiš?e in skladiš?e, ki ju je slednji družbi pred tem prodalo pristaniš?e v Odenseju. Kot je razvidno iz elementov spisa, ki so na voljo Sodiš?u, se je lahko skladiš?e ob njegovi dobavi združenju Boligforeningen Kristiansdal dejansko uporabljalo. Po tej dobavi prodajalec, in sicer družba KPC Herning, nikakor ni bil vpleten v rušenje dela skladiš?a. Kupec je za potrebna dela na lastne stroške in s prevzemom tveganj najel tretje podjetje. Tako je s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodiš?e, razvidno, da je rušenje skladiš?a transakcija, ki je neodvisna od njegove prodaje, in z gospodarskega vidika s prodajo ne tvori ene same storitve.

49 Prodaja zemljiš?a s skladiš?em je bila sicer pogojena s tem, da mora prodajalec, pri ?emer ohrani dolo?ene obstoje?e elemente starega objekta, zgraditi nov objekt. Vendar, kot je bilo ugotovljeno v to?ki 47 te sodbe, zgolj ta okoliš?ina ne more povezovati razli?nih transakcij tako, da tvorijo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.

50 Zato, kot je navedel tudi generalni pravobranilec v to?kah 31 in 32 sklepnih predlogov, ni mogo?e šteti, da so prodaje, kot sta ti transakciji v postopku v glavni stvari, del celote, in jih je treba z vidika DDV presojati lo?eno.

51 V teh okoliš?inah je treba preu?iti še vprašanje, ali je ti transakciji mogo?e opredeliti kot „dobavo zemljiš?a za gradnjo“ v smislu ?lena 12(1)(b) Direktive 2006/112.

52 ?len 12(3) te direktive dolo?a, da „zemljiš?e za gradnjo“ za namene navedenega odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljiš?e, ki ga kot takega opredelijo države ?lanice.

53 Države ?lanice morajo pri opredelitvi zemljiš?, ki se štejejo za „gradbena“, upoštevati cilj, ki mu sledi ?len 135(1)(k) Direktive 2006/112, in sicer da oprostitev pla?ila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljiš?, ki niso namenjena gradnji (sodba z dne 17. januarja 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, to?ka 30).

54 Kot je navedel generalni pravobranilec v to?ki 59 sklepnih predlogov, je polje proste presoje držav ?lanic pri opredelitvi pojma „zemljiš?e za gradnjo“ omejeno tudi z obsegom pojma „objekt“, ki ga je zakonodajalec Unije v ?lenu 12(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 opredelil zelo široko, tako da vklju?uje „vsak[o] konstrukcij[o], trajno povezan[o] s tlemi ali v tleh“.

55 Poleg tega ?len 135(1)(j) Direktive 2006/112 dolo?a oprostitev pla?ila DDV za dobave objektov, razen tistih iz to?ke (a) ?lena 12(1) Direktive 2006/112. Zadnjenavedena dolo?ba se nanaša na dobavo objekta ali delov objekta ter zemljiš?a, na katerem stoji, pred prvo uporabo.

56 Te dolo?be, ?e se obravnavajo skupaj, torej razlikujejo med starim in novim objektom, saj se na?eloma prodaja stare nepremi?nine ne obdav?i z DDV (sodba z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, to?ka 30).

57 Ratio legis teh dolo?b je relativen neobstoj dodane vrednosti, ki nastane s prodajo starega objekta. To, da se objekt po prvi dobavi proda kon?nemu potrošniku, kar ozna?uje konec postopka

proizvodnje, namreč ne povzroči znatne dodane vrednosti in mora biti zato prodaja na celoma oproščena (sodba z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 31).

58 V obravnavani zadevi se zdi, da niti prva prodaja nepremičnine, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, niti druga nista povečali ekonomske vrednosti te nepremičnine, tako da ti transakciji nista ustvarili znatne dodane vrednosti, da bi bili predmet DDV v skladu s sodno prakso, navedeno v prejšnjih točkah te sodbe.

59 Če bi bilo mogoče prodajo skladišča, ki je v celoti primerno za uporabo, kot je ta, ki je predmet prodaj v postopku v glavni stvari, šteti za dobavo zemljišča za gradnjo, in ne za dobavo starega objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, izključno na podlagi namena pogodbenih strank, bi to pomenilo kršitev na cel Direktive 2006/112 in bi lahko izničilo bistvo oprostitev, določenih v členu 135(1)(j) te direktive.

60 Taka razlaga bi bila v nasprotju z navedeno določbo. Razlaga izrazov, uporabljenih za opredelitev oprostitev iz člena 135(1) Direktive 2006/112, mora biti namreč v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in spoštovati zahteve na cel davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Zato teh izrazov ni mogoče razlagati tako, da bi se tem oprostitvam odvzel učinek (glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točki 39 in 40).

61 Poleg tega, kot izhaja iz sodb z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), in z dne 17. januarja 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), se prodaja nepremičnine, ki je sestavljena iz zemljišča in objekta, za katerega je predvideno rušenje, šteje za enotno transakcijo, katere predmet je dobava nepozidanega zemljišča in ne objekta in zemljišča, na katerem stoji, če so nekatere objektivne okoliščine izpolnjene, kot so zlasti tiste, naštetje v točkah 42 in 43 te sodbe, ki izkazujejo, da je prodaja tako tesno povezana z rušenjem objekta, da bi bila njuna razdelitev umetna.

62 Zato transakcije, ki vključuje dobavo zemljišča, na katerem je že zgrajen objekt, ki je v celoti primeren za uporabo – kot je na eni strani prodaja nepremičnine iz postopka v glavni stvari s strani pristanišča v Odenseju družbi KPC Herning in po drugi strani ponovna prodaja te nepremičnine s strani družbe KPC Herning združenju Boligforeningen Kristiansdal, ki sta gospodarsko neodvisni prodaji in z drugimi storitvami ne pomenita enotne transakcije – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče, ni mogoče šteti za prodajo zemljišča za gradnjo.

63 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 12(1)(a) in (b) ter (2) in (3) ter člen 135(1)(j) in (k) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se dobava zemljišča, na katerem je v času dobave objekt, ne more šteti za dobavo „zemljišča za gradnjo“, kadar je ta transakcija gospodarsko neodvisna od drugih storitev in z drugimi storitvami ne tvori enotne transakcije, tudi če je namen strank objekt v celoti ali delno porušiti, da se zagotovi prostor za nov objekt.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 12(1)(a) in (b) ter (2) in (3) ter člen 135(1)(j) in (k) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se dobava zemljišča, na katerem je v času dobave objekt, ne more šteti za dobavo „zemljišča

za gradnjo“, kadar je ta transakcija gospodarsko neodvisna od drugih storitev in z drugimi storitvami ne tvori enotne transakcije, tudi če je namen strank objekt v celoti ali delno porušiti, da se zagotovi prostor za nov objekt.

Podpisi

* Jezik postopka: danščina.