



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

4. rujna 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Prodaja zemljišta na kojem se u trenutku isporuke nalazi objekt – Kvalifikacija – Članci 12. i 135. – Pojam ‚građevinsko zemljište‘ – Pojam ‚objekt‘ – Utvrđivanje gospodarske i poslovne stvarnosti – Ocjena objektivnih elemenata – Namjera stranaka”

U predmetu C-71/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska), odlukom od 24. siječnja 2018., koju je Sud zaprimio 2. veljače 2018., u postupku

Skatteministeriet

protiv

KPC Herning,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. siječnja 2019.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za KPC Herning, K. Bastian i T. Frøbert, *advokater*,
- za dansku vladu, J. Nymann-Lindegren i M. Wolff, u svojstvu agenata, uz asistenciju S. Horsbøl Jensen, *advokat*,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i N. Gossement, u svojstvu agenata, uz asistenciju H. Peytz, *advokat*,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 19. ožujka 2019.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: danski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 12. i 135. Direktive 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.).
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Skatteministeriet (Ministarstvo financija, Danska) i KPC Herning A/S, društva osnovanog prema danskom pravu, o oslobođenju od poreza na dodanu vrijednost (PDV) za isporuku nekretnine.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 U članku 1. stavku 2. Direktive 2006/112 određeno je:

„Načelo zajedničkog sustava PDV-a podrazumijeva primjenu na robu i usluge općeg poreza na potrošnju koji je točno razmjeran cijeni roba i usluga, bez obzira na broj transakcija koje se odvijaju u postupku proizvodnje i distribucije prije faze u kojoj se porez obračunava.

Pri svakoj transakciji se PDV, izračunat na temelju cijene robe ili usluga po stopi koja se primjenjuje na takvu robu ili usluge, obračunava po odbitku iznosa PDV-a koji otpada izravno na pojedine troškovne komponente.

[...]”

- 4 U članku 12. te direktive predviđeno je:

„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 pričvršćena za zemlju ili u zemlji.

Države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod ‚zemljište na kojem je objekt smješten‘.

[...]

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

- 5 U članku 135. Direktive 2006/112 određeno je:

„1. Države članice dužne 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.;

[...]"

Dansko pravo

- 6 La Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), u verziji nakon izmjena Zakonom br. 520 od 12. lipnja 2009., pročišćeni tekst pod br. 760 od 21. lipnja 2016. (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u svojem članku 13. stavku 1. točki 9. predviđa:

„Sljedeći proizvodi i usluge izuzeti su od poreza:

[...]

- 9) isporuka nekretnina. Međutim, od izuzeća su isključeni:
 - (a) isporuka novog objekta ili novog objekta i zemljišta na kojem je smješten;
 - (b) isporuka građevinskog zemljišta, bez obzira na to je li urbanizirano ili ne, a posebice isporuka izgrađenog zemljišta.”

- 7 Članak 13. stavak 3. tog članka glasi kako slijedi:

„Ministar financija može detaljnije propisati definiciju nekretnine u smislu odredbe stavka 1. podstavka 9.”

- 8 Na temelju bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (Uredba br. 1370 kojom je izmijenjena Uredba o porezu na dodanu vrijednost) od 2. prosinca 2010., ministar financija iskoristio je ovlast koju mu daje članak 13. stavak 3. Zakona o PDV-u kako bi detaljnije definirao transakcije koje podliježu PDV-u. Odredbe te uredbe, u verziji mjerodavnoj za činjenice predmeta o kojima je riječ u glavnom postupku, preuzete su u bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (Uredba br. 808 o porezu na dodanu vrijednost) od 30. lipnja 2015. (u daljnjem tekstu: Uredba o PDV-u). U članku 54. stavku 1. te uredbe određuje se:

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

- 9 Članak 56. stavak 1. Uredbe o PDV-u glasi:

„Pojam građevinsko zemljište iz članka 13. stavka 1. podstavka 9. točke (b) Zakona o PDV-u označava neizgrađeno zemljište koje je predviđeno, u skladu s urbanističkim planom ili propisima donesenim na temelju njega, za gradnju objekata u smislu članka 54. ove uredbe.”

- 10 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Uputa Ministarstva financija o oporezivanju PDV-om prilikom prodaje novih objekata i građevinskih zemljišta) u svojem odjeljku 2.2. 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 građevinskog zemljišta.

[...]

Ako je ugovoreno da će prodavatelj srušiti objekt ili iz ugovora o kupoprodaji proizlazi da se objekti stječu da bi ih kupac srušio, radi se o prodaji građevinskog zemljišta.

U drugim slučajevima namjera kupca nije odlučujuća prilikom ocjene radi li se o isporuci građevinskog zemljišta.

Kriteriji koji se mogu uzeti u obzir, pojedinačno ili skupno, prilikom određivanja radi li se o isporuci građevinskog zemljišta mogu biti, primjerice, cijena utvrđena u ugovoru o kupoprodaji u usporedbi s uobičajenom vrijednosti sličnih dobara, priroda građevine (spremište), nedostatak priključka na javne/komercijalne usluge, prethodna upotreba nekretnine i priroda građevine (primjerice ‚staja‘ kao spremište koje ne ispunjava osnovne uvjete za buduću upotrebu).

Ako se utvrdi da je svrha isporuke bila izgradnja novog objekta, smatrat će se da se radi o isporuci građevinskog zemljišta.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 11 KPC Herning je društvo osnovano prema danskom pravu za razvoj nekretnina i gradnju, koje u Danskoj razvija projekte u vezi s nekretninama i obavlja građevinske radove u okviru ugovora tipa ključ u ruke.
- 12 U svibnju 2013., KPC Herning i Boligforeningen Kristiansdal, udruga za subvencionirano stanovanje, odlučili su osmisлити projekt izgradnje socijalnih stanova za mlade na zemljištu koje pripada Odense Havnu (Luka Odense, Danska), nazvanom „Finlandkaj 12”. O tom projektu vođeni su pregovori s Općinom Odense i Lukom Odense.
- 13 Na jesen 2013., KPC Herning kupio je od Luke Odense zemljište „Finlandkaj 12” zajedno s postojećim skladištem sagrađenim na tom zemljištu. Ugovor o kupoprodaji sklopljen je pod više uvjeta, među ostalim i pod uvjetom da KPC Herning sklopi ugovor sa udrugom za subvencionirano stanovanje radi provedbe građevinskog projekta subvencioniranog stanovanja za mlade na tom zemljištu.
- 14 KPC Herning prodao je 5. prosinca 2013. udruzi Boligforeningen Kristiansdal zemljište „Finlandkaj 12”, zajedno sa skladištem. Ugovori koje su stranke sklopile tom prigodom činili su opći ugovorni okvir iz kojeg je proizlazilo da je prodaja uvjetovana time da KPC Herning po sistemu ključ u ruke osmisli, izgradi i isporuči subvencionirane stanove za mlade na tom zemljištu.
- 15 Posebice, bilo je predviđeno da udruga Boligforeningen Kristiansdal mora osigurati djelomično rušenje skladišta izgrađenog na zemljištu „Finlandkaj 12”, pri čemu su trebali ostati sačuvani samo središnji dio zabata skladišta i određeni dijelovi njegove tehničke opreme. K tomu, stranke su ugovorile da KPC Herning mora isporučiti objekt za stanovanje u stanju potpune dovršenosti na tom zemljištu. Udruga Boligforeningen Kristiansdal osigurala je djelomično rušenje skladišta na svoj vlastiti trošak i rizik.
- 16 Nesporno je da je na dan predaje zemljišta i skladišta, potonje bilo u potpunosti funkcionalno.

- 17 KPC Herning 10. prosinca 2013. zatražio je obvezujuće mišljenje od Skatterådeta (Državna porezna uprava, Danska) o tome jesu li prodaja zemljišta „Finlandkaj 12” i skladišta, koju je izvršila Luka Odense, kao i preprodaja iste nekretnine, izuzete od PDV-a. U svojem odgovoru, dostavljenom 24. lipnja 2014., to je tijelo dalo niječan odgovor.
- 18 Na temelju žalbe KPC Herninga, Landsskatteret (Državna porezna komisija, Danska) ocijenio je u svojoj odluci od 9. prosinca 2015. da se predmetna nekretnina ne može kvalificirati kao građevinsko zemljište, čija prodaja bi podlijegala PDV-u, zato što se za vrijeme obje prodaje na njemu nalazio objekt. K tomu, s obzirom na to da se rušenje koje je izvela udruga Boligforeningen Kristiansdal zbilo nakon zaključenja kupoprodaje između Luke Odense i KPC Herninga, odlučio je da se ne može smatrati ni da su te dvije strane izvršile jednu transakciju koja uključuje rušenje, što je bio slučaj u predmetu u kojem je donesena presuda od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).
- 19 Ministarstvo financija podnijelo je 9. ožujka 2016. tužbu protiv odluke Landsskattereta (Državna porezna komisija) pred retten i Herning (Sud u Herningu, Danska), koji je uputio predmet Vestre Landsretu (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) zbog načelnih pitanja koja taj predmet otvara.
- 20 Pred sudom koji je uputio zahtjev, Ministarstvo financija tvrdilo je da je, u skladu s presudom od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, t. 43.), na zemljama članicama da definiraju pojam „građevinsko zemljište”. Tu nadležnost treba izvršavati u skladu s ograničenjima koja proizlaze iz izuzeća predviđenih člankom 135. stavkom 1. točkama (j) i (k) Direktive 2006/112 u dijelu koji se odnosi na nekretnine koje čine objekt i zemljište na kojem je objekt smješten i na neizgrađena zemljišta koja nisu namijenjena gradnji.
- 21 U danskom pravu, pojam „građevinsko zemljište” obuhvaća neizgrađeno zemljište, pri čemu su gospodarska stvarnost, pa time i okolnost je li nekretnina namijenjena novogradnji, odlučujući u tom pogledu. Takvo tumačenje ne oduzima smisao članku 135. stavku 1. točki (j) Direktive 2006/112, jer ono ne dovodi do toga da se svaka isporuka postojećeg objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten smatra isporukom građevinskog zemljišta. K tomu, takvo tumačenje u skladu je s presudom od 20. veljače 1997., DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, t. 23.), koja potvrđuje da uzimanje u obzir gospodarske stvarnosti predstavlja temeljni kriterij primjene zajedničkog sustava PDV-a.
- 22 Posljedično, transakcije koje su proveli Luka Odense i KPC Herning treba kvalificirati kao isporuke građevinskog zemljišta. Činjenica da objekt koji se nalazi na zemljištu i koji se koristi kao skladište nije u cijelosti srušen nema utjecaja na tu kvalifikaciju, s obzirom na to da se dio koji nije srušen ne može kvalificirati kao „objekt”, u smislu članka 12. stavka 2. Direktive 2006/112.
- 23 KPC Herning je, s druge strane, tvrdio da se zemljište na kojem se nalazi objekt može kvalificirati kao građevinsko zemljište samo ako su ispunjeni specifični uvjeti iz presude od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), što u ovom predmetu nije slučaj. U predmetu u kojem je donesena navedena presuda, prodavatelj je na sebe preuzeo obvezu rušenja postojećeg objekta kako bi isporučio zemljište bez ikakve infrastrukture, u okviru složene isporuke.
- 24 KPC Herning je isto tako tvrdio da treba razlikovati isporuku objekata i neizgrađenih nekretnina u smislu članka 12. stavka 2., odnosno članka 135. stavka 1. točke (k) Direktive 2006/112. Pojmove sadržane u tim odredbama treba tumačiti autonomno, na način koji ih ne lišava njihovih učinaka, što potvrđuje sudska praksa Suda (presude od 8. lipnja 2000., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 48., od 11. lipnja 2009., RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, t. 15., i od 17. siječnja 2013., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 25.).

- 25 U skladu s člankom 12. stavkom 3., u svezi s člankom 135. stavkom 1. točkama (j) i (k) Direktive 2006/112, građevinska zemljišta predstavljaju podkategoriju neizgrađenog zemljišta. Na taj način Direktiva 2006/112 prepušta državama članicama da same odluče mogu li se i pod kojim uvjetima neizgrađene nekretnine smatrati „građevinskim zemljištem”.
- 26 Osim toga, u cilju ocjene transakcije sa stanovišta Direktive 2006/112, na nacionalnim je tijelima, prema sudskoj praksi Suda, da uzmu u obzir objektivnu prirodu transakcije a ne subjektivnu namjeru stranaka (presuda od 27. rujna 2007., Teleos i dr., C-409/04, EU:C:2007:548, t. 39.).
- 27 U ovom predmetu, iz tih načela proizlazi da dvije prodajne transakcije o kojima je riječ treba kvalificirati kao isporuke zemljišta na kojima se nalazi stari objekt.
- 28 U tim je okolnostima Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) 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 [2006/112], 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 oporezivom prodajom građevinskog zemljišta ako je namjera stranaka da objekt potpuno ili djelomično sruše kako bi stvorile prostor za novi objekt?”

O prethodnom pitanju

- 29 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 12. stavak 1. točke (a) i (b) i stavke 2. i 3., kao i članak 135. stavak 1., točke (j) i (k) Direktive 2006/112 tumačiti na način da se transakcija isporuke zemljišta na kojem se, na dan te isporuke, nalazi objekt, može kvalificirati kao isporuka „građevinskog zemljišta” kada je namjera stranaka bila da taj objekt bude u potpunosti ili djelomično srušen kako bi se stvorio prostor za novi objekt.
- 30 Sud koji je uputio zahtjev na taj način želi utvrditi koji se sustav PDV-a primjenjuje na dvije prodajne transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, koje su izvršili, s jedne strane, Luka Odense i KPC Herning i, s druge strane, KPC Herning i Boligforeningen Kristiansdal. Obje te transakcije odnose se na istu nekretninu, koja se sastoji od jednog zemljišta i jednog objekta koji se koristi kao skladište, koji se nalazi na tom zemljištu.
- 31 Kao što proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje, nesporno je da je objekt koji se koristi kao skladište koristila Luka Odense prije prodajnih transakcija o kojima je riječ, i da je taj objekt bio potpuno funkcionalan u trenutku isporuke KPC Herningu i naknadno udruzi Boligforeningen Kristiansdal. Jednako tako je nesporno da su različiti ugovori zaključeni u tom okviru uvjetovali te prodajne transakcije time da KPC Herning na predmetnom zemljištu realizira projekt koji se odnosi na izgradnju subvencioniranih stanova.
- 32 Tijekom rasprave pred Sudom, KPC Herning, danska vlada i Europska komisija smatrali su da bi svaku od tih dviju kupoprodajnih transakcija, radi njihove kvalifikacije, te, prema tome, radi odluke o režimu PDV-a koji se na njih odnosi, trebalo zasebno ocijeniti. S druge strane, oni se ne slažu o načinu tumačenja Direktive 2006/112 koje treba prihvatiti, te predlažu tri različite kvalifikacije tih transakcija. Dok KPC Herning smatra da svaka od tih transakcija treba biti kvalificirana kao „isporuka starog objekta” u smislu članka 135. stavka 1. točke (j) te direktive, danska vlada smatra da ih treba kvalificirati kao „isporuku građevinskog zemljišta”, u smislu članka 12. stavka 1. točke (b) navedene direktive. Komisija pak razlikuje dvije transakcije o kojima je riječ, smatrajući da se prva transakcija odnosi na isporuku starog objekta. Druga se transakcija međutim ne svodi na jednostavnu prodaju,

nego uključuje izgradnju novih objekata. Posljedično, ona se mora kvalificirati kao „isporuka objekta i pripadajućeg zemljišta” izvršena prije prvog useljenja, u smislu članka 12. stavka 1. točke (a) te iste direktive.

- 33 Ta različita tumačenja proizlaze iz neslaganja između KPC Herninga, danske vlade i Komisije o važnosti koju treba pridati ugovornim odredbama i namjeri stranaka koja se iz njih može iščitati, u svrhu kvalifikacije transakcije u pogledu PDV-a, u situaciji u kojoj projekti i radovi ugovorno povezani s prodajom imovine još nisu bili izvedeni u trenutku isporuke te nekretnine. U ovom slučaju, važno bi dakle bilo utvrditi treba li, i u kojoj mjeri, voditi računa o namjeri djelomičnog rušenja postojećeg objekta izgrađenoga na zemljištu „Finlandkaj 12”, kao i o namjeri zamjene tog objekta novim.
- 34 Tako se u prvom redu postavlja pitanje u kojim se okolnostima više sukcesivnih isporuka, poput prodaje objekta sa zemljištem na kojem je izgrađen, rušenja tog objekta, pa potom izgradnje novog objekta, mogu u pogledu PDV-a kvalificirati kao transakcije koje su neovisne jedna od druge ili kao jedna transakcija koja se sastoji od više neraskidivo povezanih isporuka.
- 35 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da kada se transakcija sastoji od skupa elemenata i radnji, u obzir valja uzeti sve okolnosti u kojima se predmetna transakcija odvija, kako bi se utvrdilo dovodi li ona u svrhe PDV-a do dviju ili više različitih isporuka ili jedne jedinstvene isporuke (presuda od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 29.).
- 36 Sud je isto tako presudio i da, s jedne strane, iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive 2006/112 proizlazi da svaku transakciju općenito valja smatrati različitom i neovisnom i da se, s druge strane, transakcija koju ekonomski čini samo jedna isporuka ne bi smjelo umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a (presuda od 18. listopada 2018., Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, t. 30.).
- 37 Stoga, u određenim okolnostima, više formalno različitih isporuka, koje bi mogle biti obavljene odvojeno i na taj način odvojeno podlijevati oporezivanju ili poreznom izuzeću, treba smatrati jedinstvenom transakcijom kada nisu samostalne (presuda od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 32.).
- 38 Isporuku valja smatrati jedinstvenom kada su dva elementa ili radnje koje izvrši porezni obveznik ili pak više njih toliko usko povezani da objektivno čine jednu ekonomski nerazdvojivu isporuku čije bi razdjeljivanje bilo umjetno (presuda od 28. veljače 2019., Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, t. 30.). To je tako i kada jedna ili više isporuka čine glavnu isporuku, a jedna ili više drugih isporuka čine jednu ili više pomoćnih isporuka koje dijele porezni tretman glavne isporuke. 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 (presuda od 19. prosinca 2018., Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 34.).
- 39 Naime, kako bi se utvrdilo predstavljaju li pružene isporuke više neovisnih isporuka ili jednu jedinstvenu isporuku, važno je istražiti karakteristične elemente predmetne transakcije. Međutim, ne postoji apsolutno pravilo o utvrđivanju opsega jedne isporuke u pogledu PDV-a i stoga, radi utvrđivanja dosega isporuke, treba uzeti u razmatranje ukupnost okolnosti u kojima se odvija transakcija o kojoj je riječ (presuda od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 32.).
- 40 U okviru te sveukupne ocjene okolnosti, iskazana namjera stranaka u odnosu na obvezu plaćanja PDV-a na određenu transakciju treba biti uzeta u obzir, pod uvjetom da je potvrđena objektivnim elementima (presuda od 12. srpnja 2012., J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, t. 33.).

- 41 Kad je riječ o kvalifikaciji prodaje zemljišta s postojećom zgradom, za koju je predviđeno djelomično ili potpuno rušenje, Sud je već u nekoliko navrata pružio indikacije koje se tiču objektivnih kriterija koji mogu biti relevantni u tom pogledu.
- 42 Tako je u presudi od 19. studenoga 2009., *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, t. 39., 40. i 44.) Sud prvo utvrdio da se gospodarski cilj koji su željeli ostvariti prodavatelj i kupac nekretnine sastojao u isporuci zemljišta spremnog za gradnju. U tom smislu, Sud je primijetio da je prodavatelj bio zadužen za rušenje postojećeg objekta na zemljištu o kojem je bila riječ i da je trošak tog rušenja snosio, barem dijelom, kupac. Isto tako, Sud je istaknuo da je, na dan isporuke nekretnine, rušenje objekta već bilo započelo. Imajući te okolnosti u vidu, Sud je kvalificirao tu isporuku predmetne nekretnine i rušenje postojećeg objekta kao jedinstvenu transakciju isporuke neizgrađenog zemljišta.
- 43 Iz sudske prakse Suda proizlazi da su, među relevantnim objektivnim elementima koje treba uzeti u razmatranje u cilju kvalifikacije dotične transakcije u pogledu PDV-a, još i stadij u kojem se nalaze radovi rušenja ili preinake koje je izvršio prodavatelj na dan isporuke nekretnine koja se sastoji od zemljišta s objektom, korištenje tom nekretninom na isti dan, kao i angažman prodavatelja na realizaciji radova rušenja radi omogućavanja buduće gradnje (vidjeti, u tom smislu, presude od 12. srpnja 2012., *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, t. 34., i od 17. siječnja 2013., *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 33.).
- 44 Osim toga, u svojoj presudi od 8. srpnja 1986., *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, t. 12. i 15.) Sud je – kojem je postavljeno pitanje treba li isporuku građevinskog zemljišta i naknadnu gradnju novog objekta na njemu, predviđenu okvirnim ugovorom, smatrati jedinstvenom transakcijom – vodio računa o okolnosti da, s jedne strane, transakcija koje se odnosi na zemljište i, s druge strane, isporuka robe i pružanje usluga, predstavljaju dvije pravno različite transakcije koje obavljaju različiti poduzetnici. Imajući u vidu te elemente, Sud je presudio da unatoč gospodarskoj povezanosti niza transakcija o kojima je riječ, te unatoč njihovoj zajedničkoj svrsi, koja se sastoji u gradnji objekta na stečenom zemljištu, te transakcije u okolnostima tog predmeta ne treba kvalificirati kao jedinstvenu transakciju.
- 45 U glavnom predmetu, što se tiče prve prodajne transakcije o kojoj je riječ, u okviru koje je KPC Herning kupio od Luke Odense nekretninu koja se sastoji od zemljišta i objekta koji se koristi kao skladište, u točki 31. ove presude već je istaknuto da je to skladište u trenutku isporuke bilo u potpunosti funkcionalno. Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da niti jedna od strana tog kupoprodajnog ugovora nije bila zadužena za rušenje tog skladišta, te štoviše da je to rušenje izvršeno tek nakon što je predmetnu nekretninu preuzela udruga *Boligforeningen Kristiansdal*.
- 46 U tim okolnostima, valja zaključiti da je transakcija, poput te prve prodajne transakcije, različita i neovisna od naknadnih transakcija koje su izvršili KPC Herning i udruga *Boligforeningen Kristiansdal*, a osobito od djelomičnog rušenja predmetnog skladišta.
- 47 Činjenica da je prodaja predviđena ugovorom zaključenim između Luke Odense i KPC Herninga bila uvjetovana time da KPC Herning zaključi ugovor s udrugom za subvencionirano stanovanje radi gradnje subvencioniranih stanova na predmetnoj nekretnini, ne može povezati različite transakcije na takav način da ih se može smatrati jednom neraskidivom gospodarskom isporukom, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno.
- 48 U okviru druge prodajne transakcije o kojoj je riječ u glavnom postupku, *Boligforeningen Kristiansdal* kupio je od KPC Herninga zemljište i skladište, koje je potonjemu ranije prodala Luka Odense. Kao što to proizlazi iz sadržaja spisa kojim raspolaže Sud, tijekom isporuke udruzi *Boligforeningen Kristiansdal*, skladište se još uvijek moglo učinkovito koristiti. Nakon te isporuke prodavatelj, to jest KPC Herning, ni na koji način nije bio uključen u djelomično rušenje tog skladišta. Kupac je zadužio,

na svoj vlastiti trošak i rizik, treće poduzeće da obavi nužne radove. Stoga proizlazi, a što je podložno provjerama koje mora provesti sud koji je uputio zahtjev, da je rušenje skladišta transakcija koja je neovisna o njegovoj prodaji i s njom ne čini jednu isporuku na gospodarskom planu.

- 49 Naravno, proizlazi da je prodaja zemljišta sa skladištem bila uvjetovana time da prodavatelj pristupi gradnji novog objekta, uz očuvanje određenih dijelova starog skladišta. Međutim, kao što je to zaključeno u točki 47. ove presude, sama ta okolnost ne može povezati različite transakcije na način da čine nedjeljivu gospodarsku isporuku, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno.
- 50 Posljedično, kao što je to istaknuo i nezavisni odvjetnik u točkama 31. i 32. svojeg mišljenja, prodajne transakcije, poput dviju transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku, ne mogu se smatrati obuhvaćenima jednim te istim paketom i sa stanovišta PDV-a ih treba promatrati odvojeno.
- 51 U tim okolnostima, valja još ispitati i mogu li se te transakcije kvalificirati kao „isporuka građevinskog zemljišta”, u smislu članka 12. stavka 1. točke (b) Direktive 2006/112.
- 52 U smislu članka 12. stavka 3. navedene direktive, „građevinskim zemljištem” smatra se svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo, u smislu navedenog stavka 1. točke (b).
- 53 Države članice, definirajući zemljišta koja treba smatrati „građevinskim zemljištem”, moraju poštovati cilj članka 135. stavka 1. točke (k) Direktive 2006/112, prema kojem su od PDV-a izuzete samo isporuke neizgrađenog zemljišta koje nije namijenjeno gradnji (presuda od 17. siječnja 2013., *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 30.).
- 54 Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 59. svojeg mišljenja, margina prosudbe država članica pri definiranju pojma „građevinsko zemljište” također je ograničena dosegom pojma „objekt”, koji je zakonodavac Unije u članku 12. stavku 2. prvom podstavku Direktive 2006/112 definirao vrlo široko, tako da uključuje „svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju”.
- 55 Osim toga, članak 135. stavak 1. točka (j) Direktive 2006/112 predviđa da je od PDV-a izuzeta isporuka objekata, osim onih predviđenih člankom 12. stavkom 1. točkom (a) te direktive. Ta potonja odredba upućuje pak na isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten.
- 56 Na taj način spomenute odredbe, tumačene zajedno, razlikuju nove od starih objekata jer prodaja starih nekretnina načelno ne podliježe plaćanju PDV-a (presuda od 16. studenog 2017., *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 30.).
- 57 *Ratio legis* tih odredaba je nepostojanje dodane vrijednosti generirane prodajom starog objekta. Naime, prodaja objekta nakon njegove prve predaje krajnjem potrošaču, koja označava kraj proizvodnog postupka, ne generira znatnu dodanu vrijednost i stoga je načelno valja izuzeti od poreza (presuda od 16. studenog 2017., *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 31.).
- 58 U ovom slučaju, čini se da ni prva ni druga prodaja nekretnine o kojoj je riječ nisu povisile njezinu ekonomsku vrijednost, tako da dvije transakcije nisu generirale znatnu dodanu vrijednost radi podlijevanja PDV-u, u skladu sa sudskom praksom navedenom u prethodnim točkama ove presude.
- 59 Ako bi se prodaju potpuno funkcionalnog skladišta, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, moglo isključivo na temelju namjere stranaka kupoprodajnog ugovora kvalificirati kao isporuku građevinskog zemljišta, a ne kao isporuku starog objekta i zemljišta na kojem je smješten, to bi povrijedilo načela Direktive 2006/112 te bi dovelo do rizika da izuzeća predviđena člankom 135. stavkom 1. točkom (j) te direktive izgube svoj smisao.

- 60 Takvo tumačenje bilo bi suprotno navedenoj odredbi. Naime, tumačenje izraza korištenih pri definiranju izuzeća predviđenih člankom 135. stavkom 1. Direktive 2006/112 mora biti u skladu sa zadanim ciljevima koji se tim izuzećima žele postići i mora poštovati zahtjeve načela fiskalne neutralnosti, svojstvenog zajedničkom sustavu PDV-a. Prema tome, ti se izrazi ne mogu tumačiti na način koji bi tim izuzećima oduzeo učinak (vidjeti u tom smislu presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 39. i 40.).
- 61 K tomu, kao što to proizlazi iz presuda od 19. studenoga 2009., Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) i od 17. siječnja 2013., Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), prodaja nekretnine koja se sastoji od zemljišta i objekta predviđenog za rušenje smatra se jednom jedinstvenom transakcijom koja ima za cilj isporuku neizgrađenog zemljišta, a ne objekta i pripadajućeg zemljišta, samo u određenim objektivnim okolnostima, poput, među ostalim, onih navedenih u točkama 42. i 43. ove presude, koje pokazuju da je prodaja toliko usko povezana s rušenjem objekta da bi njihovo razdjeljivanje bilo umjetno.
- 62 Prema tome, transakcija koja se sastoji od isporuke zemljišta na kojem je već izgrađen potpuno funkcionalni objekt, poput, s jedne strane, prodaje nekretnine o kojoj je riječ u glavnom postupku, koju je izvršila Luka Odense u korist KPC Kerninga i, s druge strane, KPC Herningova preprodaja te nekretnine udruzi Boligforeningen Kristiansdal, koje su ekonomski neovisne i ne tvore, zajedno s drugim isporukama, jednu transakciju, ne može se kvalificirati, pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev izvrši potrebne provjere, kao prodaja građevinskog zemljišta.
- 63 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 12. stavak 1. točke (a) i (b) i stavke 2. i 3., kao i članak 135., stavak 1. točke (j) i (k) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se transakcija isporuke zemljišta na kojem se, na dan te isporuke, nalazi objekt, ne može kvalificirati kao isporuka „građevinskog zemljišta” kada je ta transakcija ekonomski neovisna od drugih isporuka i s njima ne čini jedinstvenu transakciju, iako je namjera stranaka bila da taj objekt bude u potpunosti ili djelomično srušen kako bi se stvorio prostor za novi objekt.

Troškovi

- 64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 12. stavak 1. točke (a) i (b) i stavke 2. i 3., kao i članak 135. stavak 1. točke (j) i (k) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se transakcija isporuke zemljišta na kojem se, na dan te isporuke, nalazi objekt, ne može kvalificirati kao isporuka „građevinskog zemljišta” kada je ta transakcija ekonomski neovisna od drugih isporuka i s njima ne čini jedinstvenu transakciju, iako je namjera stranaka bila da taj objekt bude u potpunosti ili djelomično srušen kako bi se stvorio prostor za novi objekt.

Potpisi