

Predmet C-594/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

26. rujna 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Vestre Landsret (Danska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

20. rujna 2023.

Žalitelj:

Skatteministeriet

Druge stranke u žalbenom postupku:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Predmet glavnog postupka

Glavni postupak pokrenut je protiv odluke Landsskattereta (Državna porezna komisija, Danska), u kojoj je ta komisija odlučila da isporuke zemljišta o kojima je riječ u glavnom postupku nisu isporuke građevinskog zemljišta te stoga nisu transakcije koje podliježu PDV-u na temelju članka 135. stavka 1. točke (j) te članka 12. stavka 1. točke (a) i članka 12. stavka 2., s jedne strane, i na temelju članka 135. stavka 1. točke (k) te članka 12. stavka 1. točke (b) i članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u, s druge strane. Žalbu u glavnom postupku kojom se osporava ta odluka podnio je Skatteministeriet (Ministarstvo financija, Danska) koji tvrdi da je predmetno zemljište građevinsko zemljište i da isporuka zbog toga podliježe PDV-u.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje pojma „građevinsko zemljište” (vidjeti članak 135. stavak 1. točku (j) te članak 12. stavak 1. točku (a) i članak 12. stavak 2.; članak 135. stavak 1. točku (k) te članak 12. stavak 1. točku (b) i članak 12. stavak 3.);

Zahtjev se upućuje u skladu s člankom 267. UFEU-a.

Prethodno pitanje

„Je li u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (j) te člankom 12. stavkom 1. točkom (a) i člankom 12. stavkom 2., s jedne strane, te člankom 135. stavkom 1. točkom (k) i člankom 12. stavkom 1. točkom (b) i člankom 12. stavkom 3. Direktive 2006/112, s druge strane, da država članica, u okolnostima kao što su one o kojima je riječ u glavnom postupku, smatra da isporuka zemljišta na kojem je u trenutku isporuke prethodno postavljen temelj i na kojem su drugi vlasnici tek naknadno izgradili stambeni objekt predstavlja prodaju građevinskog zemljišta koja podliježe PDV-u?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

Ugovor o funkcioniranju Europske unije: članak 267.

C-349/96, Card Protection Plan, (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl, (EU:C:2000:304, t. 46. i 54.)

C-315/00, Rudolf Maierhofer, (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection, (EU:C:2017:869, t. 31.)

C-71/18, KPC Herning, (EU:C:2019:660, t. 54.)

C-299/20, Icade Promotion, (EU:C:2021:783), t. 34., 35., 51., 57. i 58.

Navedene odredbe nacionalnog prava

- 1 Zakon o PDV-u: Konsolidirani zakon br. 966 od 14. listopada 2005. kako je naknadno izmijenjen: Članak 13. stavak 1. podstavak 9. točke (a) i (b) te članak 13. stavak 3.
- 2 Uredba br. 814 od 24. lipnja 2013.: članci 57. i 59.

- 3 Uredba br. 808 od 30. lipnja 2015.: članci 54. i 56. te članak 134. stavci 3. i 4.
- 4 Člankom 13. stavkom 1. podstavkom 9. Zakona o PDV-u (Konsolidirani zakon br. 966 od 14. listopada 2005. kako je naknadno izmijenjen), u verziji koja se primjenjivala u vrijeme kad su postavljeni temelji građevinskog zemljišta o kojem je riječ u glavnom postupku, oslobađa se isporuka nepokretne imovine od poreza. Ta odredba Zakona o PDV-u temelji se na klauzuli o mirovanju iz članka 371. Direktive o PDV-u, u vezi s dijelom B točke 9. Priloga X. tog direktivi, koja se nastavlja na članak 28. stavak 3. točku (b) Šeste direktive, u vezi s točkom 16. Priloga F tog direktivi.
- 5 To je oslobođenje od PDV-a djelomično ukinuto 1. siječnja 2011. Zakonom br. 520 od 12. lipnja 2009., kojim je unesena izmjena u članak 13. Zakona o PDV-u, kojim se također ovlašćuje Ministarstvo financija da donese Uredbu o PDV-u kojom će se dodatno definirati i utvrditi nepokretna imovina. Od tog se trenutka člankom 13. određuje da oslobođenje isporuka nepokretne imovine od PDV-a ne uključuje isporuku građevinskog zemljišta, neovisno o tome je li izgrađeno, te zasebnu isporuku zemljišta koje je izgrađeno. Zakon o izmjeni stupio je na snagu 1. siječnja 2011.
- 6 U skladu s napomenama s objašnjenjima tog zakona, nisu bile predložene nikakve prijelazne odredbe, s obzirom na to da se navelo da se zakon primjenjuje samo na nova zemljišta na kojima izgradnja ili proširenje/prenamjena započinje nakon što zakon stupa na snagu. Trenutak u kojem se smatra da je započela nova izgradnja jest trenutak u kojem je počelo postavljanje temelja.
- 7 Ministarstvo financija zatim je donijelo Uredbu o PDV-u u pogledu definicije nepokretne imovine. U vrijeme prijenosa građevinskih zemljišta o kojima je riječ u glavnom postupku primjenjivale su se dvije različite verzije Uredbe o PDV-u: Uredba od 24. lipnja 2013. (kad je riječ o prijenosima izvršenima 15. lipnja 2015.) i Uredba od 30. lipnja 2015. (kad je riječ o drugim isporukama u obliku nenovćanih doprinosa od 25. kolovoza 2015.).
- 8 Iz članka 54. stavka 1. Uredbe iz 2015. jasno proizlazi da 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. U skladu s člankom 56. stavkom 1. te uredbe, pojam „građevinsko zemljište” znači neizgrađeni prostor čija je predviđena namjena izgradnja objekata. Iz članka 134. stavaka 3. i 4. te uredbe također proizlazi da se obračunavanje PDV-a propisano člankom 13. stavkom 1. podstavkom 9. točkom (a) Zakona o PDV-u, kako je izmijenjen, primjenjuje na nove objekte te nove objekte i zemljišta na kojima su objekti smješteni, ako je njihova izgradnja počela 1. siječnja 2011. ili nakon tog datuma.
- 9 Praksa odlučivanja Državne porezne komisije
- 10 Državna porezna komisija odlučila je 29. rujna 2017. u predmetu koji se odnosio na slično pitanje kao i ovaj slučaj. Državna porezna komisija u odluci je utvrdila

da se zemljište na kojem je temelj postavljen prije 1. siječnja 2011. moglo prodati bez plaćanja PDV-a uz obrazloženje da je izgradnja započela prije 1. siječnja 2011., u vrijeme kad su se primjenjivala pravila prije Zakona br. 520 od 12. lipnja 2009. Ministarstvo financija nije osporavalo tu odluku pred sudovima.

- 11 Državna porezna komisija odlučila je 14. veljače 2022. u drugom predmetu koji se odnosio na slično pitanje kao i ovaj slučaj. Državna porezna komisija u odluci je utvrdila da su se četiri zemljišta s temeljima, na kojima je izgradnja temelja započela prije 1. siječnja 2011., mogla prodati bez plaćanja PDV-a uz obrazloženje da je izgradnja započela prije 1. siječnja 2011., u vrijeme kad su se primjenjivala pravila prije Zakona br. 520 od 12. lipnja 2009. Ministarstvo financija podnijelo je 14. veljače 2022. žalbu protiv te odluke. U skladu s informacijama koje je podnijelo Ministarstvo financija, postupak u tom slučaju prekinut je dok Sud Europske unije ne odgovori na prethodno pitanje upućeno u ovom predmetu.

Sažet prikaz činjenica i postupka

- 12 Predmet se odnosi na to predstavlja li to što je društvo I/S Nordre Strandvej Sæbys („Interessentskabet”) (u daljnjem tekstu: javno trgovačko društvo) prenijelo 16 zemljišta na kojima su temelji za stambene objekte bili postavljeni na datume isporuke u 2015. isporuke „građevinskog zemljišta” koje podliježu PDV-u ili isporuke, prije prvog useljenja, objekata ili dijelova objekata i zemljišta na kojem su objekti smješteni, uzimajući u obzir da su potonje isporuke obuhvaćene oslobođenjem od PDV-a koje se primjenjivalo do 1. siječnja 2011. jer je postavljanje temelja u svim slučajevima započelo te je dovršeno prije 1. siječnja 2011.
- 13 Javno trgovačko društvo kupilo je 2006. zemljište koje se prethodno upotrebljavalo kao prostor za kampiranje u obalnom području. Javno trgovačko društvo podijelilo je 2008. zemljište na više parcela. Nekoliko parcela razvijeno je u siječnju 2009. postavljanjem priključaka za struju, vodu, grijanje i kanalizaciju.
- 14 U jesen 2010. postavljeni su temelji na nekim parcelama na temelju građevinskih dozvola koje je javno trgovačko društvo ishodilo od općinskog tijela za izdavanje građevinskih dozvola. Postavljanje temelja započelo je te je dovršeno prije 1. siječnja 2011.
- 15 Javno trgovačko društvo prenijelo je 1. siječnja 2015. u obliku nenovčanih doprinosa 16 parcela s prethodno postavljenim temeljima društvu s ograničenom odgovornošću. Zatim su sljednici tog društva s ograničenom odgovornošću prodali parcele pojedincima.
- 16 Na temelju kupoprodajnih ugovora potpisanih 15. lipnja 2015. odnosno 26. listopada 2015. i javno trgovačko društvo prodalo je dvije parcele s temeljima pojedincima. Javno trgovačko društvo prodalo je pojedincu još jednu parcelu s temeljem za koju ne postoji potpisani kupoprodajni ugovor, ali koja je, u skladu s

kupoprodajnim ugovorom, prodana zamjenom 1. listopada 2015. Iz kupoprodajnog ugovora proizlazi da su kupci preuzeli parcele na kojima je u tijeku izvođenje građevinskog projekta, pri čemu je u trenutku sklapanja kupoprodajnih ugovora bilo postavljeno podnožje za građevinski projekt u tijeku, te da su kupci, kao dio sveukupne transakcije, primili nacrt projekta na kojem se vidi dovršena izgradnja zemljišta.

- 17 Na pet parcela o kojima je riječ izgrađeni su stambeni objekti na temeljima postavljenima 2010., nakon što ih je 2015. isporučilo javno trgovačko društvo. Na osam su parcela izgrađeni stambeni objekti na zemljištu, ali objekti nisu izgrađeni na temeljima postavljenima 2010., nego su temelji bili na zemljištu 2015. kad ga je javno trgovačko društvo isporučilo. Na ostalim trima parcelama i dalje stoje temelji postavljeni 2010., ali na njima još nisu izgrađeni stambeni objekti.
- 18 Odlukom od 28. rujna 2017. Skattestyrelsen (Danska porezna uprava, u daljnjem tekstu: SKAT) povećala je PDV koji treba platiti javno trgovačko društvo te mu je obračunala PDV, među ostalim, na 16 parcela. SKAT je smatrao da isporuka 16 parcela s temeljima predstavlja isporuku „građevinskog zemljišta” koja podliježe PDV-u u skladu s člankom 13. stavkom 1. podstavkom 9. točkom (b) Zakona o PDV-u. Ta se odluka osporavala pred Državnom poreznom komisijom. U odluci od 1. rujna 2021. Državna porezna komisija utvrdila je da isporuka tih 16 parcela ne predstavlja transakcije koje podliježu PDV-u na temelju članka 13. stavka 1. podstavka 9. točke (b) Zakona o PDV-u i članka 4. točke (b) Zakona o PDV-u, nego transakcije koje su oslobođene PDV-a na temelju članka 13. stavka 1. podstavka 9. Zakona o PDV-u koji je prethodno bio na snazi, na temelju kojeg su sve isporuke nepokretne imovine bile oslobođene PDV-a.
- 19 Državna porezna komisija smatrala je u odluci da je jasno da je javno trgovačko društvo počelo postavljati temelje na 16 parcela prije 1. siječnja 2011. i da su predmetne parcele kupljene prije podnošenja Nacrta zakona br. 203 od 22. travnja 2009., u kojem se predložilo uvođenje PDV-a na isporuke nepokretne imovine, te da je planiranje započelo prije podnošenja tog nacrta zakona.
- 20 Ministarstvo financija podnijelo je 1. prosinca 2021. tužbu protiv odluke Državne porezne komisije Rettenu i Aalborg (Općinski sud u Aalborgu, Danska) koji je predmet uputio Vestre Landsretu (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) s obzirom na načela o kojima je riječ u predmetu.
- 21 Rješenjem od 23. studenoga 2022. Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) odlučio je uputiti Sudu Europske unije prethodno pitanje na temelju članka 267. UFEU-a.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 22 **Ministarstvo financija** tvrdi da se glavni predmet odnosi na građevinsko zemljište koje podliježe PDV-u i da činjenica da su na tom zemljištu postavljeni temelji ne mijenja tu situaciju. Prema mišljenju Ministarstva financija, iz članka 2.

stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da PDV-u podliježe isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje. Tom se direktivom također omogućuje državama članicama da oslobode PDV-a isporuku „neizgrađenog zemljišta” osim isporuke „građevinskog zemljišta” iz članka 12. stavka 1. točke (b). Ministarstvo financija naglašava i da se definicijom zemljišta koje treba smatrati „građevinskim zemljištem” zahtijeva od država članica da poštuju cilj članka 135. stavka 1. točke (k) Direktive o PDV-u, čija je jedina svrha da se isporuke neizgrađenog zemljišta ili zemljišta na kojem se ne namjerava graditi objekt oslobodi PDV-a, a iz toga proizlazi, u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) te direktive, da svaka isporuka građevinskog zemljišta koju porezni obveznik kao takav izvrši u zamjenu za plaćanje u načelu treba podlijegati PDV-u.

- 23 Margina prosudbe država članica u pogledu definicije pojma „građevinsko zemljište” također je ograničena dosegom pojma „objekt”, koji je zakonodavac Unije u članku 12. stavku 2. prvom podstavku Direktive o PDV-u definirao vrlo široko, tako da uključuje „svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji”. Međutim, ne može se svaka struktura smatrati „objektom” u smislu Direktive o PDV-u samo zato što je pričvršćena za zemlju.
- 24 U skladu s općim jezičnim značenjem, danska riječ „konstruktion” uključuje, primjerice, objekt. Takvo opće jezično značenje također je uobičajeno za pojam „structure” u engleskoj jezičnoj verziji Direktive o PDV-u i za pojam „construction” u francuskoj jezičnoj verziji. Isto vrijedi za pojam „Bauwerk” u njemačkoj jezičnoj verziji, koji se koristi kao riječ kojom se definira „Gebäude”. Građevini u obliku „objekta” stoga je, u skladu s općim jezičnim značenjem, svojstveno to da je izgrađena i da se sastoji od različitih zasebnih dijelova (građevinski dijelovi), koji zajedno čine građevinu s predviđenom namjenom.
- 25 Nadalje, ne može se smatrati da temelj stambenog objekta predstavlja „dijelove objekta” u smislu Direktive o PDV-u jer se može smatrati da je došlo do isporuke „dijelova objekta” samo ako se u dio isporučenog objekta može useliti (odnosno može ga se koristiti) te je stoga dovršen, što je u praksi slučaj u okviru isporuke u fazama, primjerice, stanova u stambenom objektu.
- 26 **Javno trgovačko društvo** tvrdi da se isporučeno zemljište sastoji od objekata ili dijelova objekata i zemljišta na kojem su objekti smješteni, u smislu Direktive o PDV-u, koji su oslobođeni PDV-a.
- 27 Javno trgovačko društvo navelo je da je za potrebe primjene PDV-a priroda zemljišta na kojem je započelo i dovršilo postavljanje temelja prije 1. siječnja 2011. izmijenjena iz građevinskog zemljišta u objekte i zemljište na kojem su objekti smješteni. Ta se izmjena dogodila u trenutku u kojem su postavljeni temelji na predmetnom zemljištu, odnosno u jesen 2010. U svakom slučaju, izmjena se dogodila najkasnije u trenutku u kojem su temelji dovršeni, odnosno prije 1. siječnja 2011.

- 28 Javno trgovačko društvo također smatra da nema obvezu plaćanja PDV-a za 16 građevinskih zemljišta jer je izgradnja, odnosno postavljanje temelja, započela prije 31. prosinca 2010.
- 29 Stoga isporuke parcela s prethodno postavljenim temeljima koje je izvršilo javno trgovačko društvo 2015. za potrebe primjene PDV-a treba smatrati objektima ili dijelovima objekata i zemljištem na kojem su objekti smješteni. Stranke se slažu da su temelji na 16 parcela bili potpuno dovršeni u vrijeme isporuke 2015. Budući da PDV treba platiti samo za objekte ili dijelove objekata i zemljište na kojem su objekti smješteni na kojima je izgradnja počela nakon 31. prosinca 2010., isporuke su oslobođene PDV-a. Na temelju danskog zakona, početni datum nove izgradnje jest datum na koji je počelo postavljanje temelja. Budući da su na zemljištu o kojem je riječ u glavnom postupku prethodno postavljeni temelji prije 1. siječnja 2011., zbog toga ne postoji pravna osnova za obračunavanje PDV-a na isporuke, s obzirom na to da su na zemljištu prije 1. siječnja 2011. postojale građevine pričvršćene za zemlju ili u zemlji.
- 30 U članku 12. stavku 2. prvoj rečenici Direktive o PDV-u definira se što se smatra objektom za potrebe primjene PDV-a. Pojam objekta definira se u članku 12. stavku 2. prvoj rečenici kao „svak[a] građevin[a] koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji”. Prethodno postavljeni temelji odgovaraju definiciji u članku 12. stavku 2. prvoj rečenici Direktive o PDV-u. Kao prvo, prethodno postavljeni temelj predstavlja „građevinu”. Kao drugo, prethodno postavljeni temelj je „pričvršćen za zemlju ili u zemlji” jer se ne može odmah ukloniti. Kao treće, prethodno postavljeni temelj obuhvaćen je širokim dosegom pojma objekta koji posebno obuhvaća „svaku” građevinu pričvršćenu za zemlju ili u zemlji.
- 31 Temelj je građevina pričvršćena za zemlju ili u zemlji te je stoga objekt za potrebe primjene PDV-a u skladu s člankom 12. stavkom 2. prvom rečenicom Direktive. Činjenica da danska provedba te odredbe (vidjeti Uredbu o PDV-u) sadržava dodatne uvjete u kojima se navodi da građevine pričvršćene za zemlju ili u zemlji trebaju također biti dovršene za predviđenu namjenu kako bi se mogle klasificirati kao objekti za potrebe primjene PDV-a ne znači da ih ne treba smatrati objektima za potrebe primjene PDV-a.

Sažet prikaz osnove zahtjeva za prethodnu odluku

- 32 Sud je utvrdio da je margina prosudbe država članica u pogledu definicije pojma „građevinsko zemljište” ograničena dosegom pojma „objekt”, koji je, prema mišljenju Suda, zakonodavac Unije u članku 12. stavku 2. Direktive o PDV-u definirao vrlo široko, tako da uključuje „svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji” (vidjeti presudu KPC Herning, t. 54. i presudu Icade Promotion, t. 51.).
- 33 Stranke se slažu da je Sudu Europske unije potrebno uputiti pitanje u pogledu toga kako pojam „građevinsko zemljište” iz članka 12. stavka 1. točke (b) Direktive o PDV-u treba ograničiti u odnosu na pojam „objekt” i zemljište na kojem je objekt

smješten na temelju članka 12. stavka 1. točke (a) i članka 12. stavka 2. prve rečenice Direktive o PDV-u.

- 34 Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) smatra da se u sudskoj praksi Suda još nisu pojasnili kriteriji i elementi tumačenja koje treba uzeti u obzir prilikom ocjene toga može li se smatrati da postoji „objekt”, uključujući to treba li parcelu s prethodno postavljenim temeljem smatrati građevinskim zemljištem na temelju članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u ili kao objekt ili dio objekta i zemljište na kojem je objekt smješten prije prvog useljenja na temelju članka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u, koji bi mu omogućili da odluči, a da pritom ne mora uputiti zahtjev za prethodnu odluku, o tome treba li smatrati da parcela, na kojoj je u vrijeme isporuke postojao prethodno postavljen temelj za stambeni objekt i na kojoj je naknadno izgrađen i stambeni objekt, predstavlja „građevinsko zemljište” u smislu Direktive o PDV-u ili „objek[t] ili dijel[ove] objekta i zemljišt[e] na kojem je objekt smješten” u smislu Direktive.
- 35 Zbog tih razloga Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) uputio je Sudu navedeno prethodno pitanje. Glavni se postupak prekida dok Sud ne odgovori na pitanje.