

Zadeva C-594/23**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

26. september 2023

Predložitveno sodišče:

Vestre Landsret (Danska)

Datum predložitvene odločbe:

20. september 2023

Tožča stranka:

Skatteministeriet

Tožene stranke:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Predmet postopka v glavni stvari

Spor o glavni stvari je usmerjen zoper odločbo Landsskatteret (nacionalna davčna komisija, Danska), s katero je ta odločila, da dobave zemljišč iz postopka v glavni stvari niso dobave stavbnih zemljišč in torej niso transakcije, ki bi bile predmet DDV po eni strani na podlagi člena 135(1)(j) in člena 12(1)(a) in (2) ter po drugi strani na podlagi člena 135(1)(k) in člena 12(1)(b) in (3) Direktive o DDV. Tožbo zoper to odločbo je v postopku v glavni stvari vložilo Skatteministeriet (dansko ministrstvo za davke), ki trdi, da je zadevno zemljišče stavbno zemljišče in da je zato dobava obdavčena z DDV.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga pojma „stavbno zemljišče“ (glej člen 135(1)(j) in člen 12(1)(a) in (2); člen 135(1)(k) in člen 12(1)(b) in (3))

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je vložen na podlagi člena 267 PDEU.

Vprašanje za predhodno odločanje

Ali je po eni strani s členom 135(1)(j) in členom 12(1)(a) in (2) ter po drugi strani s členom 135(1)(k) in členom 12(1)(b) in (3) Direktive 2006/112 združljivo to, da država članica v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, šteje dobavo zemljišča, na katerem ob dobavi stojijo predhodno zgrajeni temelji in na katerem šele pozneje drugi lastniki zgradijo stanovanjski objekt, za prodajo stavbnega zemljišča, obdavčeno z DDV?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1)

Pogodba o delovanju Evropske unije, člen 267

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

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

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

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

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

C-299/20, Icade Promotion, (EU:C:2021:783, točke 34, 35, 51, 57 in 58)

Navedene določbe nacionalnega prava

- 1 Zakon o DDV; prečiščeno besedilo zakona št. 966 z dne 14. oktobra 2005, kakor je bil pozneje spremenjen: člen 13(1), točka 9(a) in (b), ter člen 13(3)
- 2 Uredba št. 814 z dne 24. junija 2013: člena 57 in 59
- 3 Uredba št. 808 z dne 30. junija 2015: člena 54 in 56 ter člen 134(3) in (4)
- 4 Na podlagi člena 13(1), točka (9), zakona o DDV (prečiščeno besedilo zakona št. 966 z dne 14. oktobra 2005, kakor je bil pozneje spremenjen) v različici, ki je veljala, ko so bili zgrajeni temelji na stavbnem zemljišču v postopku v glavni

stvari, so bile dobave nepremičnin oproščene davka. Ta določba zakona o DDV je temeljila na klavzuli „standstill“ iz člena 371 Direktive o DDV v povezavi s točko 9 dela B Priloge X k tej direktivi, ki je sledila členu 28(3)(b) Šeste direktive v povezavi s Prilogo F, točka 16, k tej direktivi.

- 5 Ta oprostitev plačila DDV je bila 1. januarja 2011 delno razveljavljena z zakonom št. 520 z dne 12. junija 2009, s katerim je bila v člen 13 zakona o DDV uvedena sprememba, na podlagi katere je bil skatteminister (minister za davke, Danska) pooblaščen tudi za sprejetje uredbe o DDV o dodatni opredelitvi in razmejitvi nepremičnin. Od tedaj je člen 13 določal, da oprostitev plačila DDV za dobavo nepremičnin ne vključuje dobave stavbnih zemljišč, ne glede na to, ali so komunalno opremljena, in ločene dobave pozidanih zemljišč. Zakon o spremembah je začel veljati 1. januarja 2011.
- 6 Glede na pojasnila k temu zakonu niso bile predlagane prehodne določbe, ker je bilo določeno, da se bo zakon uporabljal le za nove nepremičnine, pri katerih se bo gradnja ali razširitev/predelava začela po začetku veljavnosti zakona. Trenutek, ko se šteje, da se nova gradnja začne, je začetek gradnje temeljev.
- 7 Skatteminister je nato sprejel uredbo o DDV z opredelitvijo tega, kaj so nepremičnine. Ob prenosu gradbenih parcel iz postopka v glavni stvari sta se uporabljali dve različici uredbe o DDV: uredba z dne 24. junija 2013 (za prenose, izvedene 15. junija 2015) in uredba z dne 30. junija 2015 (za druge dobave v obliki stvarnih vložkov, izvedene 25. avgusta 2015).
- 8 Iz člena 54(1) uredbe iz leta 2015 je razvidno, da je treba izraz „objekt“ iz člena 13(1), točka 9(a), zakona o DDV razumeti kot konstrukcije, trajno povezane s tlemi ali v tleh, ki so dokončane za njihovo načrtovano rabo. V skladu s členom 56(1) te uredbe izraz „stavbno zemljišče“ pomeni nepozidano zemljišče, ki je določeno za rabo, ki omogoča gradnjo objektov. Prav tako je iz člena 134(3) in (4) te uredbe razvidno, da se obveznost obračuna DDV iz člena 13(1), točka 9(a), zakona o DDV, kakor je bil spremenjen, nanaša na nove objekte ter na nove objekte in zemljišča, na katerih ti stojijo, če se je gradnja začela po 1. januarju 2011.
- 9 Sodna praksa Landsskatteret (nacionalna davčna komisija)
- 10 Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je 29. septembra 2017 odločila v zadevi, v kateri je bilo vprašanje podobno vprašanju iz obravnavane zadeve. Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je v odločbi odločila, da se lahko parcela s temelji, zgrajenimi pred 1. januarjem 2011, proda brez DDV, ker se je gradnja začela pred 1. januarjem 2011, v času, ko se je uporabljala ureditev pred zakonom št. 520 z dne 12. junija 2009. Skatteministeriet te odločbe ni izpodbijalo pred sodiščem.
- 11 Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je 14. februarja 2022 odločila v drugi zadevi, v kateri je bilo vprašanje podobno vprašanju iz obravnavane zadeve. Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je v odločbi štela, da se štiri parcele s

temelji, na katerih se je gradnja temeljev začela pred 1. januarjem 2011, lahko prodajo brez DDV, ker se je gradnja začela pred 1. januarjem 2011, ko se je uporabljala ureditev pred zakonom št. 520 z dne 12. junija 2009. Skatteministeriet je zoper to odločbo z dne 14. februarja 2022 vložilo pritožbo. Po informacijah, ki jih je predložilo Skatteministeriet, je postopek v tej zadevi prekinjen, dokler Sodišče Evropske unije ne bo odgovorilo na vprašanje za predhodno odločanje v obravnavani zadevi.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 12 Zadeva se nanaša na vprašanje, ali prenos s strani I/S Nordre Strandvej Sæbys (v nadaljevanju: Interessentskab (partnerstvo)) 16 parcel, na katerih so bili na zadevne datume dobave v letu 2015 že zgrajeni temelji za stanovanjske objekte, pomeni bodisi dobave „stavbnih zemljišč“, ki so predmet DDV, ali dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih objekti stojijo, opravljene pred prvo uporabo, ki – če gre za ta drugi primer – so zajete z oprostitvijo DDV, ki se je uporabljala do 1. januarja 2011, ker se je gradnja temeljev v vseh primerih začela in končala pred 1. januarjem 2011.
- 13 Interessentskab je leta 2006 kupilo zemljišče, ki se je prej uporabljalo kot kamp na obalnem območju. Interessentskab je leta 2008 razdelilo več parcel na tem zemljišču. Več razdeljenih parcel je bilo januarja 2009 komunalno opremljenih, saj so bili napeljani priključki za električno energijo, vodo, ogrevanje in kanalizacijo.
- 14 Jeseni 2010 so bili na podlagi gradbenih dovoljenj, ki jih je Interessentskab pridobilo od občinskega organa, pristojnega za gradbene zadeve, na nekaterih od teh razdeljenih zemljišč zgrajeni temelji. Gradnja temeljev se je začela in končala pred 1. januarjem 2011.
- 15 Interessentskab je 1. januarja 2015 na družbo z omejeno odgovornostjo kot stvarni vložek preneslo 16 parcel s predhodno zgrajenimi temelji. Nato so pravni nasledniki te družbe z omejeno odgovornostjo parcele prodali fizičnim osebam.
- 16 Interessentskab je s prodajnama pogodbama, podpisanima 15. junija 2015 in 26. oktobra 2015, prav tako prodalo dve parceli s temelji fizičnim osebam. Interessentskab je fizični osebi odsvojilo še eno parcelo s temelji, v zvezi s katero ni bila podpisana prodajna pogodba, ampak je glede na pogodbo 1. oktobra 2015 šlo za zamenjavo. Iz prodajnih pogodb je razvidno, da so kupci prevzeli nepremičnine z gradbenim projektom, ki je potekal, pri čemer je bila ob sklenitvi prodajnih pogodb izdelana maketa nedokončanega gradbenega projekta, in da so kupci v okviru celotne transakcije prejeli grafični prikaz projekta, na katerem je bila prikazana dokončana gradnja.
- 17 Na petih od zadevnih parcel so bili na temeljih, zgrajenih leta 2010, potem ko je Interessentskab leta 2015 opravilo dobavo, zgrajeni stanovanjski objekti. Na osmih parcelah so bili na zemljišču zgrajeni stanovanjski objekti, vendar ne na

temeljih iz leta 2010; ko je Interessentskab leta 2015 opravilo dobavo, so temelji bili na zemljiščih. Na preostalih treh parcelah so še vedno postavljeni temelji, zgrajeni leta 2010, vendar na njih še niso bili zgrajeni stanovanjski objekti.

- 18 SKAT (danska davčna uprava) je z odločbo z dne 28. septembra 2017 povečala znesek DDV, ki ga mora plačati Interessentskab, pri čemer ga je med drugim zavezala k plačilu DDV za 16 parcel. SKAT je menila, da dobava 16 parcel s temelji pomeni dobavo „stavbnih zemljišč“, ki je predmet DDV na podlagi člena 13(1), točka 9(b), zakona o DDV. Ta odločba se je izpodbijala pred Landsskatteret (nacionalna davčna komisija). Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je v odločbi z dne 1. septembra 2021 ugotovila, da dobava teh 16 parcel ni pomenila transakcij, ki bi bile predmet DDV na podlagi člena 13(1), točka 9(b), zakona o DDV in člena 4(b) zakona o DDV, ampak transakcije, ki so oproščene plačila DDV na podlagi člena 13(1), točka 9, prej veljavnega zakona o DDV, v skladu s katerim so bile DDV oproščene vse dobave nepremičnin.
- 19 Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) je v odločbi menila, da je dokazano, da je Interessentskab začelo graditi temelje na 16 parcelah pred 1. januarjem 2011 ter da so bile zadevne parcele pridobljene pred predložitvijo predloga zakona št. 203 z dne 22. aprila 2009, s katerim je bila predlagana uvedba DDV na dobave nepremičnin, in da se je načrtovanje začelo pred predložitvijo tega predloga zakona.
- 20 Skatteministeriet je 1. decembra 2021 zoper odločbo Landsskatteret (nacionalna davčna komisija) vložilo tožbo pri Retten i Aalborg (sodišče prve stopnje v Aalborgu, Danska), ki je ob upoštevanju načel, za katera gre v tej zadevi, zadevo odstopilo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska).
- 21 Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo) je s sklepom z dne 23. novembra 2022 odločilo, da na podlagi člena 267 PDEU Sodišču Evropske unije predloži vprašanje za predhodno odločanje.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 22 **Skatteministeriet** trdi, da se postopek v glavni stvari nanaša na stavbno zemljišče, ki je predmet DDV, in da dejstvo, da so bile na tem zemljišču zgrajeni temelji, ne spremeni tega položaja. Po mnenju Skatteministeriet je iz člena 2(1)(a) Direktive o DDV razvidno, da so dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo, predmet DDV. S to direktivo naj bi bilo državam članicam omogočeno tudi, da oprostijo dobave „nepozidanih“ zemljišč, razen „zemljišč za gradnjo [stavbnih zemljišč]“ iz točke (b) člena 12(1). Skatteministeriet poudarja tudi, da so države članice z opredelitvijo, katera zemljišča je treba šteti za „stavbna zemljišča“, zavezane spoštovati cilj člena 135(1)(k) Direktive o DDV, katerega edini namen je oprostitvev DDV za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji, iz tega pa naj bi v povezavi s členom 2(1)(a) te direktive izhajalo, da morajo biti vse dobave stavbnih zemljišč,

ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo, načeloma predmet DDV.

- 23 Polje proste presoje držav članic glede opredelitve pojma „stavbno zemljišče“ naj bi bilo omejeno z obsegom pojma „objekt“, ki ga je zakonodajalec Unije v členu 12(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV opredelil zelo široko, tako da vključuje „vsako konstrukcijo, trajno povezano s tlemi ali v tleh“. Vendar naj ne bi bilo treba vseh objektov šteti za „objekt“ v smislu Direktive o DDV zgolj zato, ker so trajno povezani s tlemi.
- 24 V skladu s splošnim jezikovnim razumevanjem naj bi danska beseda „Konstruktion“ na primer zajemala stavbo. Tako splošno jezikovno razumevanje naj bi bilo značilno tudi za izraz „structure“ v angleški različici Direktive o DDV in za izraz „construction“ v francoski različici. Isto naj bi veljalo za izraz „Bauwerk“ v nemški različici, ki se uporablja kot izraz za „Gebäude“. Za konstrukcijo v obliki „objekta“ naj bi bilo tako v skladu s splošnim jezikovnim razumevanjem značilno, da je zgrajena in sestavljena iz različnih posameznih delov (delov stavbe), ki skupaj tvorijo konstrukcijo, namenjeno za določen namen.
- 25 Poleg tega naj temeljev za stanovanjski objekt ne bi bilo mogoče šteti za „dele objekta“ v smislu Direktive o DDV, ker je mogoče šteti, da gre za dobavo „delov objekta“, le tedaj, če se lahko dobavljeni del objekta naseli (začetne uporabljati) in je tako dokončan, kar se v praksi zgodi, če gre na primer za postopno dobavo stanovanj v stanovanjskem objektu.
- 26 **Interessentskab** zatrjuje, da je dobavljeno zemljišče sestavljeno iz objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo, v smislu Direktive o DDV in ki so oproščeni DDV.
- 27 **Interessentskab** je trdilo, da se je narava zemljišča, na katerem je pred 1. januarjem 2011 zgradilo in postavilo temelje, za namene DDV spremenila od stavbnega zemljišča v objekte in zemljišča, na katerih stojijo. Do te spremembe naj bi prišlo ob začetku gradnje temeljev na zadevnih zemljiščih, to je jeseni 2010. V vsakem primeru naj bi do spremembe prišlo najpozneje takrat, ko so bili temelji dokončani, to pa je bilo pred 1. januarjem 2011.
- 28 **Interessentskab** prav tako meni, da za 16 gradbenih parcel ne obstaja obveznost plačila DDV, ker se je gradnja, to je gradnja temeljev, začela pred 31. decembrom 2010.
- 29 Dobave parcel s predhodno zgrajenimi temelji, ki jih je **Interessentskab** izvedlo leta 2015, naj bi bilo torej treba za namene DDV šteti za objekte ali dele objektov in zemljišča, na katerih stojijo. Temelji 16 parcel naj bi bili ob dobavi leta 2015 v celoti delujoči, o čemer se stranke strinjajo. Ker naj bi se DDV plačal le za objekte ali dele objektov in zemljišča, na katerih stojijo, če je gradnja začela po 31. decembru 2010, naj bi bile dobave oproščene DDV. Po danskem pravu naj bi bil datum začetka gradnje novega objekta datum, ko se začnejo graditi temelji. Ker so bili temelji na zadevnem zemljiško, ki je predmet postopka v glavni stvari,

zgrajeni pred 1. januarjem 2011, torej naj ne bi bilo pravne podlage za to, da bi se na dobave obračunal DDV, ker so bile konstrukcije, trajno povezane s tlemi ali v tleh, na zemljišču postavljene pred 1. januarjem 2011.

- 30 S členom 12(2), prvi stavek, Direktive o DDV naj bi bilo opredeljeno, kaj je treba za namene DDV šteti za objekt. Pojem objekta naj bi bil v členu 12(2), prvi stavek, opredeljen kot „vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh“. Predhodno zgrajeni temelji naj bi ustrezali opredelitvi iz člena 12(2), prvi stavek, Direktive o DDV. Predhodno zgrajeni temelji naj bi bili, prvič, „konstrukcija“. Drugič, predhodno zgrajeni temelji naj bi bili „trajno povezani s tlemi ali v tleh“, ker jih ni mogoče takoj premestiti. Tretjič, predhodno zgrajeni temelji naj bi bili zajeti s širokim področjem uporabe izraza objekt, ki izrecno zajema „vsako“ konstrukcijo, trajno povezano s tlemi ali v tleh.
- 31 Temelji naj bi bili konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh, in naj bi bili torej za namene DDV objekt v smislu člena 12(2), prvi stavek, Direktive. To, da naj bi dansko izvajanje te določbe (glej uredbo o DDV) vsebovalo dodatne pogoje, v skladu s katerimi morajo biti konstrukcije, trajno povezane s tlemi ali v tleh, tudi dokončane za načrtovane namene, preden jih je mogoče opredeliti kot objekte za namene DDV, ne pomeni, da se jih za namene DDV ne bi smelo šteti za objekte.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 32 Sodišče je razsodilo, da je polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri opredelitvi pojma „stavbno zemljišče“, omejeno z obsegom pojma „objekt“, ki ga je po mnenju Sodišča zakonodajalec Unije v členu 12(2) Direktive o DDV opredelil zelo široko, tako da vključuje „vsako konstrukcijo, trajno povezano s tlemi ali v tleh“ (glej zgoraj navedeni sodbi KPC Herning, točka 54, in Icade Promotion, točka 51).
- 33 Stranke se strinjajo, da je treba Sodišču Evropske unije predložiti vprašanje o tem, kako je treba zamejiti izraz „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ iz člena 12(1)(b) Direktive o DDV glede na pojem „objekt“ in na zemljišče, na katerem objekt stoji, iz člena 12(1)(a) in člena 12(2), prvi stavek, Direktive o DDV.
- 34 Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo) meni, da s sodno prakso Sodišča še niso pojasnjeni merila in elementi razlage, ki jih je treba upoštevati pri presoji, ali je mogoče šteti, da „objekt“ obstaja, vključno s tem, ali je treba parcelo s predhodno zgrajenimi temelji šteti za zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče] v smislu člena 12(3) Direktive o DDV ali pa za objekt ali del objekta in zemljišče, na katerem objekt stoji, pred prvo uporabo v smislu člena 12(2) Direktive o DDV, kar bi mu omogočalo, da – brez predloga za sprejetje predhodne odločbe – odloči, ali je treba parcelo, na kateri so ob dobavi predhodno zgrajeni temelji za stanovanjski objekt in na kateri je stanovanjski objekt nato tudi zgrajen, šteti za „stavbno zemljišče“ v smislu Direktive o DDV ali za „objekt ali dele objekta in zemljišče, na katerem objekt stoji“ v smislu Direktive.

- 35 Zato je Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo) Sodišču predložilo zgoraj navedeno vprašanje za predhodno odločanje. Postopek v glavni stvari se prekine do odgovora Sodišča.

DELOVNI DOKUMENT