Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 17. januarja 2013*

„Davek na dodano vrednost — Direktiva 2006/112/ES — Člen 135(1)(k) v povezavi s členom 12(1) in (3) — Nepozidano zemljišče — Zemljišče za gradnjo — Pojmi — Rušitev za namene naknadne gradnje — Oprostitev plačila DDV“

V zadevi C-543/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 9. septembra 2011, ki je prispela na Sodišče 24. oktobra 2011, v postopku

Woningstichting Maasdriel

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi E. Jarašiūnas, predsednik senata, C. Toader (poročevalka), sodnica, in C. G. Fernlund, sodnik,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Woningstichting Maasdriel H. de Kat, odvetnik,

— za nizozemsko vlado J. Langer in C. Wissels, agenta,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in P. van Nuffel, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 135(1)(k) v povezavi s členom 12(1) in (3) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med združenjem Woningstichting Maasdriel (v nadaljevanju: Woningstichting) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) glede oprostitve plačila davka na promet z nepremičninami v zvezi s pridobitvijo nepremičnine, pri čemer je po nizozemskem pravu ta oprostitev povezana z dejstvom, da je navedena transakcija obdavčena z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 12(1) in (3) direktive o DDV določa:

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

[…]

(b) dobavo zemljišča za gradnjo.

[…]

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

4 Člen 135(1)(k) te direktive določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(k) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1);

[…]"

Nizozemsko pravo

5 Člen 11 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329) v različici, ki se uporabi v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Pod pogoji, določenimi z uredbo, se davek ne plača od:

(a) dobave nepremičnin in pravic na nepremičninah, razen od:

1. dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti objekti stojijo, pred prvo uporabo ali največ dve leti po tem, ter dobave zemljišča za gradnjo;

[…]

4. Za uporabo točke 1 pododstavka (a) odstavka 1 je zemljišče za gradnjo nepozidano zemljišče,

(a) na katerem se opravljajo ali so se opravljala dela,

(b) ki se ureja ali se je uredilo za izključno uporabo zemljišča,

(c) katerega okolica se ureja ali je bila urejena oziroma

(d) za katerega je bilo izdano gradbeno dovoljenje,

da bi se lahko na zemljišču gradilo.“

6 Člen 2(1) zakona o obdavčenju pravnega prometa (Wet op belastingen van rechtsverkeer) določa, da je „‚davek na promet z nepremičninami‘ davek na pridobitev nepremičnin na Nizozemskem ali pravic na njih“.

7 V skladu s členom 15(1)(a) tega zakona se pod pogoji, določenimi z uredbo, ne plača davek na promet z nepremičninami od pridobitve „na podlagi dobave v smislu člena 11(1)(a)(1) [zakona o DDV] […], ki je obdavčena s prometnim davkom, razen če se zemljišče uporablja za pridobivanje dohodkov in lahko pridobitelj zemljišča v celoti ali delno odbije prometni davek v skladu s členom 15 [zakona o DDV]“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Združenje Woningstichting je 13. novembra 2006 z občino Maasdriel (v nadaljevanju: prodajalec) sklenilo pogodbo o prodaji zemljiške parcele. Na ta datum je na parceli stala zgradba, ki se je uporabljala kot knjižnica (v nadaljevanju: obstoječa zgradba), ob kateri je bilo urejeno javno parkirišče.

9 V prodajni pogodbi je bilo dogovorjeno, da se „predmet pogodbe dobavi v opremljenem stanju“, saj je združenje Woningstichting nameravalo dati na njem zgraditi stanovanja ter morda pisarniške prostore in parkirna mesta. Stranki sta se dogovorili, da naj bi prodajalec poskrbel za rušenje obstoječe zgradbe in odstranitev prevleke cestišča na parkirišču. Dogovorjeno je bilo, da znaša cena za zemljišče 1 380 000 EUR (brez DDV), tej ceni pa se prišteje strošek rušenja, ocenjen na 22 000 EUR (brez DDV).

10 Prodajalec je januarja in februarja 2007 poskrbel za rušitev obstoječe zgradbe in odvoz gradbenih odpadkov.

11 Dobava zemljišča združenju Woningstichting je bila opravljena v trenutku prehoda lastninske pravice, do katerega je prišlo na podlagi notarske listine z dne 2. marca 2007. Na ta datum je bilo parkirišče še vedno v uporabi, prevleka površine še ni bila odstranjena in združenje Woningstichting še ni pridobilo gradbenega dovoljenja, ki je potrebno za izvedbo njegovega projekta, za katerega so bili izdelani načrti in risbe.

12 V skladu z nizozemskim pravom je pridobitev nepremičnine, ki je obdavčena z DDV – da ne pride do dvojnega obdavčenja, – oproščena plačila davka na promet z nepremičninami, izračunanega na podlagi prodajne cene. Dobava zemljišča za gradnjo je obdavčena z DDV. Dobava nepozidanega zemljišča pa je oproščena plačila DDV in ostane obdavčena z davkom na promet z nepremičninami.

13 Združenje Woningstichting je prodajalcu za zadevno dobavo plačalo DDV, ker je menilo, da gre za zemljišče za gradnjo in je zato dobava obdavčena s tem davkom, tako da davka na promet z nepremičninami ni treba plačati.

14 Vendar pa je davčni inšpektor ocenil, da gre za dobavo nepozidanega zemljišča, ki je kot tako oproščeno plačila DDV in je zato obdavčeno z davkom na promet z nepremičninami. Združenje Woningstichting je zato prejelo odločbo o odmeri davka na promet z nepremičninami. Ker je bil ugovor, ki ga je združenje Woningstichting zoper to odločbo vložilo pri davčnem inšpektorju, zavrnjen, je to združenje zoper to odločbo vložilo tožbo pri Rechtbank te Arnhem (okrožno sodišče Arnhem). To sodišče je tožbo zavrnilo.

15 Združenje Woningstichting je zoper to sodbo vložilo pritožbo pri Gerechtshof te Arnhem (pritožbeno sodišče Arnhem), ki je to pritožbo zavrnilo.

16 Gerechtshof te Arnhem je ob sklicevanju na sodbo z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, ZOdl., str. I-11079) odločilo, da naj bi prodajalec dolžnici dobavil nepozidano zemljišče, ker je bila zgradba v času dobave v celoti porušena, in da sta se stranki dogovorili, da se bo prevleka parkirišča odstranila po dobavi, na strošek prodajalca. Prav tako je odločilo, da zemljišča ni mogoče opredeliti kot zemljišče za gradnjo, ker naj se rušenje zgradbe in odstranitev tlaka s parkirišča ne bi mogla šteti za „dela“ v smislu člena 11(4)(a) zakona o DDV. Poleg tega se stranki nista dogovorili glede drugih del. Sicer pa je isto sodišče menilo, da obstoječa ureditev v okolici zadevne parcele za novogradnjo ni ureditev v smislu člena 11(4)(c) navedenega zakona.

17 Združenje Woningstichting je zoper to sodbo pri Hoge Raad der Nederlanden vložilo kasacijsko pritožbo.

18 Predložitveno sodišče navaja, da je treba člen 11(4)(a) zakona o DDV v skladu s sodno prakso tega sodišča razlagati tako, da se ob popolni rušitvi zgradbe tako nepozidano zemljišče šteje za zemljišče za gradnjo šele, ko so po rušitvi zgradbe na tem zemljišču opravljena dela, ki omogočijo gradnjo novih zgradb. Poudarja, da v skladu s to sodno prakso rušitve ni mogoče opredeliti kot „dela“ v smislu člena 11(4)(a) tega zakona, niti v primeru, da je bila opravljena zaradi poznejše gradnje na tako sproščenem zemljišču. S tem ugotavlja, da rušitvena dela sama po sebi kljub namenu strank, da se zemljišče uporabi za novogradnje, ne omogočajo, da bi se lahko to zemljišče opredelilo kot „zemljišče za gradnjo“.

19 Predložitveno sodišče v zvezi s tem poudarja, da je Sodišče v sodbi z dne 28. marca 1996 v zadevi Gemeente Emmen (C-468/93, Recueil, str. I-1721, točki 20 in 25) in zgoraj navedeni sodbi Don Bosco Onroerend Goed (točka 43) že presodilo, da so „[države članice] pristojne, da […] opredelijo zemljišča, ki se štejejo za gradbena, pri čemer morajo upoštevati cilj, ki mu sledi [Šesta direktiva o DDV], in sicer da oprostitev plačila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji“.

20 Ob upoštevanju te sodne prakse Sodišča se predložitveno sodišče sprašuje, ali svoboda držav članic glede opredelitve pojma „zemljišče za gradnjo“ vključuje to, da lahko država članica dobavo nepozidanega zemljišča, ki je postalo nepozidano z rušitvijo obstoječe zgradbe, oprosti plačila DDV, tudi če so bila ta dela izvedena zato, da se na zemljišču zgradijo novogradnje. Sprašuje se tudi, ali se lahko pri presoji, ali se zadevna dobava nanaša na „nepozidano zemljišče, ki ni namenjeno gradnji“ v smislu zgoraj navedene sodbe Gemeente Emmen, omeji tako, da upošteva le okoliščine, nastale po tem, ko zemljišče ni več pozidano, ne da bi upoštevalo predhodno rušitev.

21 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 135(1)(k) v povezavi s členom 12(1) in (3) [direktive o DDV] treba razlagati tako, da dobava nepozidanega zemljišča, ki postane nezazidano z rušitvijo zgradbe zaradi zgraditve novogradnje, nikakor ne more biti oproščena plačila DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

22 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je člen 135(1)(k) direktive o DDV v povezavi s členom 12(1) in (3) te direktive treba razlagati tako, da oprostitev DDV, določena v prvonavedenem členu, zajema transakcijo, kakršna je ta v obravnavanem primeru, namreč dobavo nepozidanega zemljišča po rušitvi stavbe, ki je na njem stala, tudi v primeru, da na datum te dobave razen navedene rušitve niso bila izvedena nobena druga ureditvena dela, na zadevnem zemljišču pa je načrtovana gradnja.

23 Ker nizozemska vlada meni, da se v obravnavanem primeru niso opravila ureditvena dela v smislu nizozemskega prava, nasprotuje temu, da bi se pri ugotavljanju, ali je zadevno zemljišče „nepozidano“ ali „namenjeno za gradnjo“, upošteval namen strank.

24 Združenje Woningstichting in Evropska komisija pa menita, da so pogoji za opredelitev gradbenih zemljišč, ki jih določa nizozemska zakonodaja, preveč omejevalni in ne zajemajo vseh situacij, v katerih bi lahko bilo zemljišče namenjeno za gradnjo. Poleg tega menita, da je glede na dejstva, ki izhajajo iz spisa, jasno, da je glede zadevnega zemljišča mogoče objektivno ugotoviti, da je namenjeno za gradnjo.

25 Na začetku je treba spomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso izraze, uporabljene za opis oprostitev iz člena 135 direktive o DDV, razlagati ozko, ker te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo restriktivne razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 135, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012 v zadevi J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, točka 20 in navedena sodna praksa).

26 Člen 135(1)(k) direktive o DDV določa, da so dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz člena 12(1)(b) te direktive, oproščene plačila DDV. Člen 12(3) te direktive določa, da „zemljišče za gradnjo“ za namene navedenega odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot tako opredelijo države članice.

27 Iz tega sledi, da je dobava zemljišč za gradnjo obdavčena z DDV in da ne spada v kategorijo oprostitev v skladu s členom 135 direktive o DDV, ki se razlagajo ozko.

28 V skladu s členom 11(4)(a) zakona o DDV, s katerim so bile v nizozemsko pravo prenesene te določbe direktive o DDV, je „zemljišče za gradnjo“ med drugim nepozidano zemljišče, na katerem se opravljajo ali so se opravljala dela, da bi se lahko na zemljišču gradilo.

29 V skladu z navedeno nacionalno sodno prakso, ki jo je navedlo predložitveno sodišče, je pojem „dela“, uporabljen v navedeni nacionalni določbi, treba razlagati tako, da ne zajema rušitev, tudi kadar je nesporno, da so bile opravljene za ponovno gradnjo.

30 Prvič, v zvezi s tem je treba spomniti, da morajo države članice pri tem, ko opredelijo zemljišča, ki se štejejo za „gradbena“, upoštevati cilj, ki mu sledi člen 135(1)(k) direktive o DDV, in sicer da oprostitev plačila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Gemeente Emmen, točki 24 in 25, in Don Bosco Onroerend Goed, točka 43).

31 Da se zagotovi spoštovanje načela davčne nevtralnosti, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki nasprotuje temu, prvič, da se dobave podobnega blaga, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV in, drugič, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede

plačila DDV obravnavajo različno (sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 67 in navedena sodna praksa), mora ta nacionalna opredelitev zajemati vsa nepozidana zemljišča, na katerih se namerava graditi.

32 Drugič, treba je spomniti, da je treba izkazani namen strank, ki se nanaša na obdavčenje transakcije z DDV, pri celoviti presoji okoliščin take transakcije upoštevati, če ga je mogoče razbrati iz objektivnih elementov (zgoraj navedena sodba J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, točka 33 in navedena sodna praksa).

33 Med temi elementi – kot je Sodišče že ugotovilo – je faza dokončanosti preureditvenih del, ki jih prodajalec opravi do dne dobave (zgoraj navedena sodba J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, točka 34), med njimi pa so lahko tudi rušitvena dela, ki jih je prodajalec opravil pred tem datumom za namene poznejše gradnje, ali zaveza prodajalca, da opravi take rušitve za namene poznejše gradnje.

34 Treba je opozoriti, da v obravnavanem primeru – kot izhaja iz predložitvene odločbe – v postopku v glavni stvari ni sporno, da je bila na datum dobave rušitev zgradbe že opravljena ali, kar zadeva parkirišče, da bo rušitev opravljena, in sicer za namene ponovne gradnje.

35 Vsekakor mora predložitveno sodišče opraviti celovito presojo okoliščin zadevne transakcije, ki so obstajale na datum dobave, vključno z namenom strank, če ga je mogoče razbrati iz objektivnih elementov, da ugotovi, ali se zadevna transakcija nanaša na zemljišče za gradnjo ali ne.

36 Ob upoštevanju navedenega je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je člen 135(1)(k) direktive o DDV v povezavi s členom 12(1) in (3) te direktive treba razlagati tako, da oprostitev, določena v prvonavedenem členu, ne zajema transakcije, kakršna je ta v obravnavanem primeru, namreč dobave nepozidanega zemljišča po rušitvi stavbe, ki je na njem stala, tudi v primeru, da na datum te dobave razen navedene rušitve niso bila izvedena nobena druga ureditvena dela, če iz celovite presoje okoliščin te transakcije, ki so obstajale na datum dobave –vključno z namenom strank, če ga je mogoče razbrati iz objektivnih elementov – izhaja, da je na ta datum zemljišče bilo dejansko namenjeno za gradnjo, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 135(1)(k) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 12(1) in (3) te direktive je treba razlagati tako, da oprostitev davka na dodano vrednost, določena v prvonavedenem členu, ne zajema transakcije, kakršna je ta v obravnavanem primeru, namreč dobave nepozidanega zemljišča po rušitvi stavbe, ki je na njem stala, tudi v primeru, da na datum te dobave razen navedene rušitve niso bila izvedena nobena druga ureditvena dela, če iz celovite presoje okoliščin te transakcije, ki so obstajale na datum dobave –vključno z namenom strank, če ga je mogoče razbrati iz objektivnih elementov – izhaja, da je na ta datum zemljišče bilo dejansko namenjeno za gradnjo, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi