



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
MICHALA BOBKA  
přednesené dne 19. března 2019<sup>1</sup>

Věc C-71/18

**Skatteministeriet  
proti  
KPC Herning**

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko)]

„Daň z přidané hodnoty (DPH) – Dodání pozemku, na němž stojí budova, která má být částečně zbořena a na jejím místě postavena nová stavba – Článek 12 směrnice 2006/112/ES – Článek 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112 – Osvobození od DPH – Záměr stran –  
Objektivní posouzení – Pojem ‚budova‘ “

1. Představuje převod pozemku, na němž je postavena budova, když jasným záměrem stran již v okamžiku převodu je, aby kupující nebo následný kupující předmětného pozemku provedl demolici této budovy, aby mohl postavit budovu novou, transakci, která je osvobozena od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v souladu s článkem 12 a čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH<sup>2</sup>?
2. To je ve stručnosti otázka, kterou Soudnímu dvoru položil Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko). Širší principiální otázkou vyplývající z projednávané věci je úloha záměru stran při klasifikaci transakce pro účely směrnice o DPH.

### I. Právní rámec

#### A. Unijní právo

3. Článek 12 směrnice o DPH stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

- a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího;
- b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

<sup>1</sup> – Původní jazyk: angličtina.

<sup>2</sup> – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

[...]

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se ‚stavebním pozemkem‘ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

4. Článek 135 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

[...]“

### **B. Vnitrostátní právo**

5. V § 13 odst. 1 bodu 9 a odst. 3 Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (konsolidovaný zákon č. 760 ze dne 21. června 2016 o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákon o DPH“) se stanoví:

„1. Od daně jsou osvobozeny tyto výrobky a služby:

[...]

9) dodání nemovitosti. Z osvobození od daně je však vyloučeno:

a) dodání nové budovy nebo nové budovy a pozemku k ní přiléhajícího;

b) dodání stavebního pozemku, investičně upraveného či nikoli, zejména dodání zastavěného pozemku.

[...]

3. Ministr pro správu daní může přijmout podrobná pravidla upravující definici nemovitosti ve smyslu odst. 1 bodu 9.“

6. V § 54 odst. 1 Bekendtgørelse nr. 808 af 30 juni 2015 om merværdiafgift (nařízení č. 808 ze dne 30. června 2015 o dani z přidané hodnoty, dále jen „dánské nařízení o DPH“) se stanoví:

„ ‚Budovou‘ dle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. a) zákona o DPH se rozumí stavby pevně spojené se zemí, které byly dokončeny pro jejich zamýšlené užívání. Dodáním budovy se rozumí i dodání částí takové budovy.“

7. V § 56 odst. 1 dánského nařízení o DPH se stanoví:

„ ‚Stavebním pozemkem‘ dle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. b) zákona o DPH se rozumí investičně neupravený pozemek, který je dle zákona o územním plánování či dle ustanovení přijatých na jeho základě určen pro účely, které umožňují výstavbu budov ve smyslu § 54 tohoto nařízení.“

8. Oddíl 2.2 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (pokyn Ministerstva pro správu daní týkající se DPH za prodej nových budov a stavebních pozemků) stanoví:

„Dodání budov a pozemků k nim přiléhajících není předmětem DPH, pokud se nejedná o nové budovy.

Pokud je však dodání provedeno za účelem výstavby nové budovy, bude dodání považováno za dodání stavebního pozemku.

[...]

Pokud je dohodnuto, že budova bude zbourána prodávajícím, nebo pokud z kupní smlouvy plyne, že budovy jsou nabývány za účelem zbourání kupujícím, jedná se o prodej stavebního pozemku.

V ostatních případech nemůže být záměr kupujícího při posuzování toho, zda se jedná o dodání stavebního pozemku, rozhodující.

Mezi kritéria, která mohou být každé samostatně nebo ve spojení s jinými zohledněna za účelem určení, zda se jedná o dodání stavebního pozemku, může patřit například cena stanovená v kupní smlouvě ve srovnání s běžnou hodnotou podobného zboží, povaha stavby („kúlna“), absence připojení k veřejným nebo komerčním službám, předchozí užívání nemovitosti a povaha stavby (např. „stodola“ pro uskladnění věcí, která nesplňuje zcela základní podmínky pro budoucí užívání).

Pokud však bude vyvozen závěr, že dodání bylo provedeno za účelem výstavby nové budovy, bude dodání považováno za dodání stavebního pozemku.

[...]“

## II. Skutkové okolnosti, řízení a předběžná otázka

9. V dubnu 2012 schválila rada města Odense (Dánsko) územní plán pro oblast v přístavu, ve které se mimo jiné nachází i nemovitost zvaná Finlandkaj 12 (dále jen „dotčená nemovitost“). Územní plán mimo jiné stanovil, že sklad nacházející se na dotčené nemovitosti má být zachován v co možná největší míře.

10. Od května 2013 spolupracovaly společnost KPC Herning A/S (dánská developerská a stavební společnost, dále jen „KPC“) a Boligforeningen Kristiansdal (sdružení pro výstavbu sociálního bydlení Kristiansdal, Dánsko, dále jen „Boligforeningen Kristiansdal“) na projektu výstavby sociálního bydlení pro mladé lidi v přístavu Odense. Projekt byl vytvořen ve spolupráci s městem Odense a přístavem Odense.

11. V červenci 2013 byl připraven návrh na změnu územního plánu, jehož cílem bylo povolení výstavby bytů na místě stávajícího skladu, stojícího na dotčené nemovitosti. Podle této změny schválené městskou radou Odense dne 4. prosince 2013 měla být zachována střední část východního štítu skladu.

12. V listopadu 2013 – po zaslání návrhu na změnu územního plánu k posouzení, avšak před jeho formálním schválením – společnost KPC podmíněně koupila dotčenou nemovitost od přístavu Odense (dále jen „první prodej dotčené nemovitosti“). Strany si byly vědomy toho, že tato transakce je osvobozena od DPH, avšak pro případ, že by transakce DPH podléhala, smlouva stanovila, že jakoukoliv splatnou DPH zaplatí společnost KPC. Kupní smlouva byla podmíněna mimo jiné tím, že společnost KPC uzavře se sdružením pro výstavbu sociálního bydlení smlouvu na realizaci projektu výstavby sociálního bydlení pro mladé lidi na této nemovitosti a že město Odense schválí konečný územní plán, kterým dotčený projekt povolí.

13. Dne 5. prosince 2013 uzavřela společnost KPC s Boligforeningen Kristiansdal tři smlouvy, a to: (i) podmíněnou rámcovou smlouvu o prodeji pozemku se stávajícím skladem (dále jen „další prodej dotčené nemovitosti“) a jeho následné přeměně na sociální byty pro mladé lidi, (ii) podmíněnou kupní smlouvu o prodeji dotčené nemovitosti a (iii) smlouvu o zakázce na klíč související s přestavbou dotčené nemovitosti.

14. Podmíněná rámcová smlouva stanoví, že společně s ostatními dvěma smlouvami tvoří společný smluvní základ vytvářející jeden smluvní celek. Rámcová smlouva stanoví, že Boligforeningen Kristiansdal bylo připraveno koupit nemovitost za účelem její pozdější přeměny tímto sdružením jakožto stavebníkem a následně provozovatelem na byty, které by toto sdružení posléze pronajímalo a spravovalo, přičemž společnost KPC si jako podmínku prodeje nemovitosti vyhradila právo připravit projekt a provést přestavbu nemovitosti na byty jako zhotovitel. Rámcová smlouva byla mimo jiné podmíněna tím, že společnost KPC nakonec koupí nemovitost od přístavu Odense.

15. Dle podmíněné kupní smlouvy byla kupní cena považována za osvobozenou od DPH, neboť převod se týkal pozemku, který je zastavěn budovou. Podle smlouvy nesla společnost KPC riziko v případě, že by se navzdory očekávání stran nakonec ukázalo, že transakce DPH podléhá. Kupní smlouva se řídila stejnými podmínkami jako rámcová smlouva. Podmíněná smlouva o zakázce na klíč stanovila, že společnost KPC vykoná všechny potřebné práce k provedení celé stavby do jejího úplného dokončení, přičemž však Boligforeningen Kristiansdal mělo samo zajistit demolici skladu, který na pozemku zůstal. Náklady s tím spojené byly odhadnuty na 625 000 dánských korun (DKK), včetně DPH.

16. Dne 7. března 2014 uzavřelo Boligforeningen Kristiansdal smlouvu s jinou společností ohledně demolice skladu (s výjimkou střední části východního štítu, která měla být zachována). Společnost KPC se nepodílela na demolici skladu, která byla zahájena Boligforeningen Kristiansdal na jeho náklady a odpovědnost.

17. Dne 15. srpna 2015 byly byty postavené na pozemku připraveny k nastěhování.

18. Podle předkládajícího soudu byl sklad pronajímán přístavem Odense až do jeho prodeje společností KPC, přičemž jeho hodnota pro daňové účely byla vyčíslena na 814 000 DKK. V době prodeje i následného dalšího prodeje byl sklad plně funkční a mohl být užíván, například pro pořádání kulturních a sportovních akcí. Nebyl však vhodný pro bytové jednotky. Není sporu o tom, že v době uskutečnění dotčených transakcí byly přístav Odense, společnost KPC i Boligforeningen Kristiansdal srozuměny s tím, že kromě části jeho východního štítu proběhne demolice skladu, aby mohl být projekt sociálního bydlení proveden až do konce.

19. Dne 10. prosince 2013 si společnost KPC vyžádala závazné stanovisko od Skatterrådet (správa cel a daní, Dánsko), zda byly první prodej dotčené nemovitosti přístavem Odense jako prodávajícím a další prodej dotčené nemovitosti Boligforeningen Kristiansdal jako kupujícím osvobozeny od DPH. Ve svém dopise ze dne 24. června 2014 vydala Skatterrådet závazné stanovisko, ve kterém na obě otázky odpověděla záporně.

20. Společnost KPC podala odvolání proti rozhodnutí Skatterrådet k Landsskatteretten (národní daňová odvolací komise, Dánsko), která ve svém rozhodnutí ze dne 9. prosince 2015 shledala, že nebyl žádný důvod k zařazení nemovitosti do kategorie stavebních pozemků, poněvadž na pozemku stála v době obou prodejů budova, přičemž společnost KPC by neprováděla, ani se neúčastnila následných demoličních prací, jež mělo zahájit sdružení pro výstavbu sociálního bydlení na své náklady a na svou odpovědnost.

21. Podáním ze dne 9. března 2016 podalo Skatteministeriet (Ministerstvo pro správu daní, Dánsko) žalobu proti rozhodnutí Landsskatteretten k Retten i Herning (soud v Herning, Dánsko), který věc postoupil Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko). Uvedený soud měl však pochybnosti o správném výkladu určitých ustanovení směrnice o DPH, proto usnesením ze dne 15. května 2017 rozhodl o přerušení řízení a položil následující předběžné otázky k rozhodnutí Soudnímu dvoru:

„Je slučitelné s čl. 135 odst. 1 písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) a odst. 2, ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. k) a čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3, směrnice o DPH, aby členský stát za okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, považoval dodání pozemku, zastavěného v době dodání budovou, za prodej stavebního pozemku podléhající dani z přidané hodnoty [DPH], jestliže je záměrem smluvních stran úplná nebo částečná demolice této budovy, aby se uvolnilo místo pro novou budovu?“

22. Písemná vyjádření byla předložena společností KPC, dánskou vládou a Evropskou komisí. Tito účastníci řízení byli rovněž vyslechnuti na jednání konaném dne 30. ledna 2019.

### III. Analýza

23. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je vnitrostátní norma, podle níž dodání pozemku, na němž je postavena budova, představuje prodej stavebního pozemku, který je předmětem DPH, pokud je záměrem stran provést demolici budovy, aby se tím uvolnilo místo pro výstavbu nové budovy, slučitelná s článkem 12 a čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice o DPH.

24. Zúčastnění, kteří v rámci tohoto řízení předložili písemná vyjádření, zastávají v tomto ohledu rozdílné názory.

25. Společnost KPC navrhuje odpovědět na předmětnou otázku záporně. Zejména tvrdí, že obě dotčené transakce, které jsou předmětem původního řízení (první prodej a další prodej dotčené nemovitosti), jsou osvobozeny od DPH, jelikož se jedná o „dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přílehlajícího“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH. Komise souhlasí se společností KPC, pokud jde o první transakci, ale následný soubor transakcí mezi společností KPC a Boligforeningen Kristiansdal (které musí být dle jejího názoru posuzovány společně) považuje za dodání „před prvním obydlím [budovy nebo její části] a pozemku k ní přílehlajícího“. Druhá transakce je proto předmětem DPH podle čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Dánská vláda naproti tomu navrhuje odpovědět na předběžnou otázku kladně. Dle jejího názoru jsou členské státy na základě čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH oprávněny považovat takovou parcelu, jako je parcela v projednávané věci, za „stavební pozemek“. Prodej takové parcely by tak byl předmětem DPH v souladu s čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

26. Mám za to, že na předběžnou otázku by měla být v zásadě dána záporná odpověď. Posouzení potenciálního dodání stavebního pozemku podle směrnice o DPH se musí řídit stejnou logikou jako posouzení jakékoli jiné transakce podle této směrnice: je nutno posuzovat *objektivní charakter* dané transakce *v okamžiku dodání*. V takto vymezeném rámci je jistě relevantní i *subjektivní záměr* stran týkající se budoucího užití předmětné nemovitosti. Sám o sobě ale může být jen stěží natolik rozhodující, aby měl přednost před jakýmkoli, resp. všemi ostatními objektivními faktory souvisejícími s dodáním.

27. V následujícím textu se zaměřím především na předmětné vnitrostátní normy a jejich uplatnění při klasifikaci některých transakcí. Řešení daného individuálního případu přísluší i nadále vnitrostátnímu soudu. Nicméně hned na počátku je zapotřebí vyjasnit následující otázku: jaké transakce je vlastně nutné posuzovat?

### A. Která či které transakce?

28. V předkládacím usnesení, jakož i v některých podáních zúčastněných, jsou předmětem společného zkoumání ony dvě transakce, a to první prodej dotčené nemovitosti (přístavem Odense společnosti KPC) a další prodej dotčené nemovitosti (společností KPC Boligforeningen Kristiansdal), přičemž se mezi těmito transakcemi nijak nerozlišuje. Na tyto dvě prodejní transakce je navázána síť dalších dohod mezi společnostmi KPC a Boligforeningen Kristiansdal, které jsou nastíněny výše v bodě 13 tohoto stanoviska. Zjevně se předpokládá, že tyto transakce, zejména ony dvě prodejní transakce, nejsou-li přímo posuzovány společně, musí přinejmenším sdílet stejný osud, co se týče daňového režimu, jemuž jsou podřízeny.

29. Tyto dvě prodejní transakce nepochybně propojeny jsou. První prodej dotčené nemovitosti byl podmíněn tím, že společnost KPC uzavře se sdružením pro výstavbu sociálního bydlení smlouvu na realizaci výstavby projektu sociálního bydlení pro mladé lidi na předmětné nemovitosti. Další prodej dotčené nemovitosti byl pak podmíněn tím, že společnost KPC tuto nemovitost koupí od přístavu Odense.

30. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, považována za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. To platí především tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek<sup>3</sup>.

31. Nejsem si však jist, jak by tato argumentace, běžně použitelná na soubor či síť dohod mezi týmiž stranami, mohla být použitelná na předmětné transakce. Zaprvé, tyto transakce byly uzavřeny v různých okamžicích různými stranami (v jednom případě přístavem Odense a společností KPC a ve druhém případě společností KPC a Boligforeningen Kristiansdal)<sup>4</sup>. Zadruhé, žádná z těchto transakcí, zejména ani jedna z oněch dvou po sobě jdoucích prodejních transakcí, nemůže být považována za vedlejší ve vztahu k té druhé. S ohledem na obchodní účel a hospodářské důvody prvního prodeje dotčené nemovitosti je tato transakce sama o sobě transakcí „hlavní“; totéž pak platí i ve vztahu k dalšímu prodeji této nemovitosti. I když spolu souvisí, nelze doopravdy říci, že by tyto dvě transakce tvořily součást jednoho balíčku.

32. Každou z těchto prodejních transakcí je proto v souladu s čl. 1 odst. 2 směrnice o DPH nutno vnímat jako samostatnou a nezávislou<sup>5</sup>. Každou je tak pro účely předpisů o DPH nutno posuzovat ve znění jejích vlastních ustanovení a ve světle jejích specifických vlastností.

<sup>3</sup> – Viz též rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 32 až 34 a citovaná judikatura).

<sup>4</sup> – K otázce důležitosti druhého z uvedených aspektů viz například rozsudky ze dne 8. července 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, bod 15), a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 25).

<sup>5</sup> – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, bod 30 a citovaná judikatura).

33. Nicméně skutečnost, že tyto dvě prodejní transakce nelze považovat za jednu jedinou, nebrání tomu, aby byly dle předpisů o DPH, při sukcesivním uplatnění stejných kritérií, v konečném důsledku podřízeny stejnému daňovému režimu. Koneckonců, obsah obou transakcí, jakož i okolnosti, za nichž byly tyto transakce uzavřeny, jsou do značné míry podobné. Nicméně určení, zda tomu tak skutečně je, a zejména zda by tyto tři transakce uzavřené mezi společnostmi KPC a Boligforeningen Kristiansdal dne 5. prosince 2013<sup>6</sup> měly být pro účely DPH považovány za jedinou transakci, bude úkolem předkládajícího soudu<sup>7</sup>.

### **B. Vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení**

34. Na úvod bych rád zdůraznil dva klíčové aspekty nutné pro posouzení transakcí podle směrnice o DPH: okamžik, ke kterému má být toto posouzení provedeno, a povahu tohoto posouzení.

35. Zprvce, podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost v zásadě vzniká „dodáním zboží nebo poskytnutím služby“. Pro účely určení, zda je daná transakce předmětem DPH, nastává *okamžik*, ke kterému má být daná transakce posuzována, v zásadě tehdy, kdy je předmětné zboží *dodáno* nebo služba *poskytnuta*. V tomto ohledu je potřeba připomenout, že v souladu s čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH se „dodáním zboží“ rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

36. Zadruhé, s ohledem na způsob, jakým musí být toto posouzení provedeno, by měla být zdůrazněna jeho *objektivní* povaha. Cílem tohoto přezkumu je zjistit *hospodářskou a obchodní realitu* předmětné transakce<sup>8</sup> přihlédnutím ke všem relevantním faktorům<sup>9</sup>. Je potřeba transakci posuzovat z pohledu nezávislého pozorovatele, který se snaží určit skutečnou povahu a účel transakce na základě posouzení všech objektivních okolností<sup>10</sup>.

37. Mezi tyto okolnosti patří zejména zvláštní vlastnosti dodaného produktu nebo služby, způsob, jakým se dodání uskutečňuje, a v obecnější rovině pak okolnosti dané transakce. V této souvislosti může být relevantním aspektem i záměr stran. Dle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že „deklarovaný záměr stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH musí být zohledněn při celkovém posouzení okolností takového plnění, je-li podpořen objektivními poznatky“<sup>11</sup>.

38. Výchozí pravidlo, které je potřeba použít při posuzování transakce, je tedy zhodnocení *všech objektivních aspektů v okamžiku dodání*.

39. Vzhledem ke shora uvedenému se slučitelnost takové vnitrostátní normy, jako je (část) oddílu 2.2 pokynu Ministerstva pro správu daní týkajícího se DPH za prodej nových budov a stavebních pozemků (dále jen „oddíl 2.2“), jeví poněkud problematicky.

40. Pravidlo zakotvené v oddílu 2.2 patrně obecně odráží přístup nastíněný výše: jako výchozí pravidlo platí, že „dodání budov a pozemků k nim přiléhajících není předmětem DPH, pokud se nejedná o nové budovy“. Zbývající část daného pravidla dále stanoví, že v (jiných) obecných případech „nemůže být záměr kupujícího při posuzování toho, zda se jedná o dodání stavebního pozemku, rozhodující“, přičemž je nutno pro účely tohoto posouzení zohlednit řadu (objektivních) kritérií.

6 – Viz výše, body 13 až 15 tohoto stanoviska.

7 – Této otázce se budu věnovat níže v bodech 66 až 73 tohoto stanoviska.

8 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43 a citovaná judikatura).

9 – Viz dále mé stanovisko ve věci E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, bod 82).

10 – Tamtéž, bod 77.

11 – Viz rozsudek ze dne 12. července 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 33 a citovaná judikatura).

41. Existuje však také jistá zvláštní kategorie vložená do oddílu 2.2, kde je uvedeno, že: „Pokud je dohodnuto, že budova bude zbourána prodávajícím, nebo pokud z kupní smlouvy plyne, že budovy jsou nabývány za účelem zbourání kupujícím, jedná se o prodej stavebního pozemku.“

42. Zdá se, že tato specifická vnitrostátní norma (nebo spíše tato specifická výjimka z obecného vnitrostátního pravidla) se odchyľuje od zásad daňového práva, které jsou nastíněny výše, a to ve dvou důležitých ohledech. Zaprvé, zda je transakce předmětem DPH, není podle oddílu 2.2 určováno na základě stavu v době, kdy se dodání uskutečňuje, ale na základě událostí, které mají nastat teprve v budoucnu (*časový aspekt*). Zadruhé, záměr účastníků vyjádřený ve smlouvě se při posuzování stává určujícím prvkem, zatímco všechny objektivní vlastnosti dotčené transakce budou pominuty (*povaha posouzení*).

43. Podle mého názoru by použití takové vnitrostátní normy, jako je uvedená část oddílu 2.2, pravděpodobně vedlo k nesprávnému posouzení transakcí, jako jsou transakce dotčené v původním řízení. Důkladnější analýza transakcí dotčených v původním řízení možná názorněji objasní, proč by na předběžnou otázku měla být, dle mého názoru, dána záporná odpověď.

### ***C. První prodej dotčené nemovitosti***

44. První uvedenou transakcí společnost KPC koupila od přístavu Odense dotčenou nemovitost, tedy parcelu, která byla téměř celá zastavěna skladem. V okamžiku prodeje byl uvedený sklad nepoškozený, plně funkční a podle dánské daňové správy měl hodnotu 814 000 DKK.

45. Posuzujeme-li tedy danou transakci podle objektivních charakteristik, zdá se, že tato transakce spadá přímo do kategorie uvedené v čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH: „dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přílehlajícího“.

46. Dánská vláda však tvrdí, že takový závěr by nesprávně přehlížel skutečný účel dané transakce. Záměrem stran – jak je vyjádřen ve smlouvě – nepochybně bylo převést vlastnické právo k parcele, na níž by měla být později postavena nová budova. Mezi stranami bylo nesporné, že bez předchozího zbourání onoho skladu nemůže žádná výstavba proběhnout. Podle plánů schválených radou města Odense měla být do této nové budovy začleněna pouze velmi omezená část původní budovy (část východního štítu skladu).

47. Na podporu své argumentace dánská vláda poukazuje na rozsudek ve věci Don Bosco, v němž Soudní dvůr rozhodl, že osvobození od DPH platné pro dodání nezastavěného pozemku kromě stavebního pozemku se „nevztahuje na dodání pozemku, na němž se dosud nachází zchátralá budova, jež musí být stržena, aby pak na jejím místě byla postavena nová stavba, a jejíž demolice za tímto účelem, zajišťovaná prodávajícím, již byla před tímto dodáním započata“<sup>12</sup>.

48. Argumentaci předestřenou dánskou vládou nepovažuji za přesvědčivou. Tato argumentace přeceňuje váhu, kterou může mít záměr stran při zjišťování skutečné povahy a účelu dané transakce pro účely předpisů o DPH. Současně posunuje závěry Soudního dvora v rozsudku Don Bosco mimo rozsah působnosti tohoto případu a za jeho logické meze.

49. Jak je uvedeno v bodech 36 až 38 výše, hospodářská transakce musí být v první řadě analyzována ve světle své objektivní charakteristiky. Záměr stran co do dodávaného produktu může být v tomto kontextu rovněž relevantním prvkem, neboť může dále osvětlit základ a ratio dané transakce.

12 – Rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (dále jen „Don Bosco“).



50. To však platí pouze tehdy, jestliže charakteristika transakce samotné záměr stran podtrhuje nebo se v ní tento záměr odráží. Pouhá prohlášení stran, která nejsou podepřena žádnými konkrétními důkazy, nemohou hrát žádnou roli. Ještě důležitější je, že záměr stran je relevantní pouze tehdy, týká-li se cíle sledovaného stranami *prostřednictvím* dotčené transakce. Záměr stran má naproti tomu jen malý nebo žádný význam, pokud se – tak jako v projednávané věci – týká toho, co se má s produktem stát po dodání, prostřednictvím zásahu třetích osob, někdy v budoucnosti.

51. Jinak řečeno, záměr a plány stran mohou dokreslit nebo potvrdit určitý výklad objektivních skutečností. Nemá-li se však posuzování v rámci daňového práva stát příkladem metafyzického voluntarismu, v němž, abych parafrázoval Schopenhauera, je transakce pouhou vůlí a představou<sup>13</sup>, může záměr stran jen stěží převážet nad objektivními skutečnostmi.

52. Postoj dánské vlády navíc nemá ani žádnou oporu v judikatuře. Například v rozsudku ve věci Teleos Soudní dvůr zdůraznil, že na rozdíl od argumentace stran v tom smyslu, že úmysl dodavatele a pořizovatele provést danou transakci postačuje pro její kvalifikaci jako takovou, „z judikatury Soudního dvora vyplývá, že povinnost daňového orgánu provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani je v rozporu s cíli společného systému DPH zajistit právní jistotu a zjednodušit akty, které jsou nezbytné pro uplatnění DPH tím, že se zohlední, s *výjimkou výjimečných případů, objektivní povaha dotyčného plnění*“. Soudní dvůr dále zdůraznil, že transakci je nutno klasifikovat „na základě objektivních skutečností“<sup>14</sup>.

53. S ohledem na shora uvedené je tedy zřejmé, proč se tento případ liší od případu Don Bosco. Ve věci Don Bosco se Soudní dvůr zaměřil na objektivní skutečnosti dotčené hospodářské transakce. Kupující zamýšlel postavit na kupované parcele něco nového místo toho, co již bylo předmětem demolice ze strany samotného prodávajícího právě v době, kdy byla transakce uzavírána. Kupující prakticky nabýval parcelu, která byla v podstatě připravena pro novou výstavbu. Bylo proto téměř nepodstatné, že daná situace by nastala až o něco později než ke dni, ke kterému bylo vlastnické právo k nemovitosti převáděno.

54. Návodný je v tomto směru bod 39 rozsudku ve věci Don Bosco. Jak Soudní dvůr uvedl, hospodářským předmětem činností prováděných prodávajícím (dodání pozemku a provedení demoličních prací) bylo „dodání pozemku, *na kterém je možno zahájit stavbu*“<sup>15</sup>. Soudní dvůr dále podotkl, že původní budova nepředstavuje pro kupujícího žádný hospodářský užitek a předmětná parcela se pro něj stane hospodářsky užitečnou teprve po provedení demoličních prací<sup>16</sup>, které zajišťoval a platil prodávající<sup>17</sup>.

55. Všechny tyto skutečnosti kontrastují se sporem v projednávané věci, v níž byl v okamžiku prvního prodeje dotčené nemovitosti předmětný sklad stále neporušený, a žádné demoliční práce ještě zahájeny nebyly. Datum demolice ani nebylo s určitostí stanoveno, přičemž tento proces měl být zahájen až dalším kupujícím pozemku, nikoli společností KPC.

56. Tento výklad rozsudku ve věci Don Bosco je dále podpořen judikaturou Soudního dvora, podle níž je dodání nemovitosti složené z pozemku a původní budovy přestavované na novou osvobozeno od DPH, jelikož „původní budova k okamžiku tohoto dodání *prošla pouze částečnou demolicí* a byla alespoň zčásti jako taková ještě užívána“<sup>18</sup>.

13 – Schopenhauer, A., Die Welt als Wille und Vorstellung (první vydání zveřejněno v F. A. Brockhaus, Leipzig, 1819).

14 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, body 39 a 40). Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

15 – Don Bosco (bod 39). Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

16 – Tamtéž.

17 – Don Bosco, bod 32.

18 – Viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 53 a citovaná judikatura). Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

57. V projednávaném případě byla objektivní situace v okamžiku transakce taková, že nebylo možno zcela vyloučit změnu plánu, pokud jde o osud předmětného skladu – jakkoli se to mohlo stranám zdát nepravděpodobné. Určité zpoždění prací či soudní řízení týkající se demolice původní budovy nebo výstavby budovy nové, nebo i pouhé změny územního plánu (vyvolané například problémy vzniklémi ve fázi demolice skladu) mohly mít v zásadě dopad na užívání stávajícího skladu.

58. Přitom změna územního plánu není v žádném případě čistě hypotetickým scénářem. V původním územním plánu pro danou oblast schváleném radou města Odense bylo totiž uvedeno, že předmětný sklad má být zachován, „pokud to bude možné“. Teprve posléze byl územní plán změněn v tom smyslu, že jediným architektonickým prvkem původní budovy, který musí být zachován, je střední část východního štítu skladu. Ačkoli měla tato změna proběhnout před podpisem kupní smlouvy, byla ve skutečnosti schválena až poté<sup>19</sup>.

59. Za nepřesvědčivý považuji rovněž druhý argument dánské vlády, podle něhož byla oprávněna klasifikovat předmětnou parcelu jako „stavební pozemek“, jelikož definice tohoto pojmu byla dle čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH ponechána na členských státech<sup>20</sup>. Jak správně podotkla Komise, rozhodovací prostor členských států při definování toho, co představuje „stavební pozemek“, nemůže být rozšiřován do té míry, aby zasahoval do pojmu „budova“, což je naopak pojem na úrovni Společenství<sup>21</sup>. Tento pojem je navíc poměrně extenzivně definován v čl. 12 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH jako „*jakákoliv* stavba pevně spojená se zemí“<sup>22</sup>.

60. V této souvislosti bych pouze dodal, že v rámci této analýzy je nerozhodnou skutečností, že část štítu původní budovy byla v nové budově zachována. Pokud je mi známo, tato část budovy byla nejprve odstraněna, aby byla následně začleněna do budovy nové. Mám za to, že žádným rozumným výkladem konceptu „budova“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH nelze tento koncept rozšířit natolik, aby zahrnoval i prvek původní budovy, který byl jednoduše později začleněn do budovy nové nebo užíván pro účely této nové budovy, aniž by vůbec kdy byl pevně spojen se zemí. Přestože tedy bylo vymezení tohoto pojmu předmětem určité diskuse mezi stranami, nevidím žádný smysl v tom, abychom se touto otázkou jakkoli podrobně zabývali, neboť pro projednávanou věc je téměř irrelevantní.

61. Konečně je nutno říci, že zjištění, podle něhož může být první prodej dotčené nemovitosti jen stěží považován za prodej stavebního pozemku pro účely předpisů o DPH, nachází oporu ve dvou dalších aspektech hodných uvážení.

62. Zaprvé, Soudní dvůr již rozhodl, že *ratio legis* čl. 12 odst. 1 písm. a) a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH je relativní absence přidané hodnoty vygenerované prodejem stávající budovy. Soudní dvůr konstatoval, že „další prodej budovy po jejím prvním dodání konečnému uživateli, které ohraničuje konec výrobního procesu, negeneruje významnou přidanou hodnotu, a musí být proto v zásadě osvobozen od daně“<sup>23</sup>.

63. Z tohoto úhlu pohledu může dotčená transakce jen stěží odůvodnit uložení DPH: na nemovitosti nebyla prováděna žádná činnost, která by mohla zvýšit její hospodářskou hodnotu pro společnost KPC. Vlastně ještě před tím, než se tato nemovitost mohla (znovu) zařadit do výrobního řetězce navyšujícího její hodnotu, musel být předmětný sklad zbourán<sup>24</sup>.

19 – Viz výše, body 11 a 12 tohoto stanoviska.

20 – Viz též rozsudek ze dne 28. března 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, body 25 a 26).

21 – Viz tamtéž, bod 25 a citovaná judikatura. Obdobně Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pojem „dodání budov nebo jejich částí a pozemků k nim přiléhajících“ nelze určovat odkazem na vnitrostátní právo, ale je nutno jej vykládat jednotně: viz též rozsudek ze dne 11. června 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, bod 15).

22 – Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

23 – Viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 31 a citovaná judikatura).

24 – Obecněji ohledně této otázky viz stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ve věci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15).

64. Zadruhé, Soudní dvůr nedávno konstatoval, že ustanovení čl. 12 odst. 1 písm. a) a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH, „posuzována ve vzájemné souvislosti, rozlišují, zda jde o stávající, či novou budovu, přičemž prodej stávající nemovitosti v zásadě nepodléhá DPH“<sup>25</sup>. V tomto ohledu si kladu otázku, zda by v případě, že by měl být prodej parcely s původní budovou, která by mohla být okamžitě hospodářsky využívána, klasifikován jako prodej stavebního pozemku, nevznikly za této situace další otázky vyplývající ze zásady daňové neutrality. Obdobné transakce by pak totiž byly předmětem DPH, nebo by naopak byly osvobozeny od DPH pouze na základě deklarovaného záměru stran co do budoucího osudu budovy, bez ohledu na její fyzický vzhled.

65. Oddělíme-li uplatňování norem od objektivní skutečnosti, můžeme takovým přístupem rovněž usnadnit jejich obcházení. Pro strany by totiž bylo až příliš snadné zahrnout do smlouvy nějaké prohlášení týkající se budoucího osudu budovy, aby dosáhly kýženého výsledku, co do použitelného daňového režimu. Nepovažuji za přijatelné, aby byly daňové orgány poté zatíženy nutností v pozdějších fázích transakce kontrolovat, zda a do jaké míry byl deklarovaný záměr stran ve skutečnosti zrealizován.

#### ***D. Další prodej dotčené nemovitosti***

66. Domnívám se, že výše předestřené úvahy ohledně prodeje dotčené nemovitosti by mohly rovněž platit i pro další prodej dotčené nemovitosti.

67. Tato další transakce – uzavřená společností KPC a Boligforeningen Kristiansdal – se, pokud se nemýlím, týkala téže nemovitosti, která byla předmětem prvního prodeje. Tato následná transakce se proto rovněž týkala prodeje parcely, na níž byl postaven nedotčený a plně funkční sklad, který měl určitou (nezanedbatelnou) hodnotu. I v případě této transakce mohu konstatovat, obdobně jako ve vztahu k první transakci, že k okamžiku, kdy prodávající patrně převedl vlastnické právo k nemovitosti na kupujícího, nebyly zahájeny žádné demoliční práce.

68. Na jednání však Komise uvedla, že další prodej dotčené nemovitosti by neměl být posuzován izolovaně, ale mělo by na něj být nahlíženo jako na součást souboru transakcí, který je na základě samotného znění předmětných smluv nutno posuzovat jako celek. Dle názoru Komise takový přístup znamená, že transakce mezi společností KPC a Boligforeningen Kristiansdal by měly být všechny společně vnímány jako „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího“ ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH.

69. Podle mého názoru není ve spise dostatek informací k tomu, aby mohl Soudní dvůr ohledně této otázky zaujmout rozhodné stanovisko. Kromě toho je v zásadě věcí vnitrostátního soudu, aby ve světle zásad vytvořených Soudním dvorem určil<sup>26</sup>, zda jsou formálně samostatné transakce tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé<sup>27</sup>.

70. Já bych v tomto kontextu rovněž dodal, že otázka položená vnitrostátním soudem byla formulována abstraktně a zaměřuje se na význam záměru stran při posuzování převodu pozemku, který je zastavěn budovou, pro účely DPH. Předkládající soud nežádá Soudní dvůr o vodítko, pokud jde o onu konkrétní otázku vznesenou Komisí. Mohu proto nabídnout již jen několik závěrečných poznámek, které mohou být vnitrostátnímu soudu nápomocné, pokud by takové vodítko potřeboval.

25 – Rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, body 29 a 30). Kurzivou zvýraznil autor tohoto stanoviska.

26 – Viz výše, bod 33 tohoto stanoviska.

27 – V tomto směru viz rozsudky ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 51 až 54), a ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, body 32 a 33).

71. Ze znění rámcové smlouvy se zdá být jasné, že předmětnou nemovitost koupilo Boligforeningen Kristiansdal, aby následně vystupovalo jako stavebník a provozovatel. Společnost KPC byla uvedena pouze jako zhotovitel ve vztahu k vyhotovení projektu a přeměně nemovitosti na bytové jednotky. Kromě toho, než mohla společnost KPC zahájit jakékoli stavební práce, muselo Boligforeningen Kristiansdal zajistit a zaplatit demolici stávajícího skladu. Bylo to rovněž Boligforeningen Kristiansdal, kdo byl povinen nést případnou odpovědnost plynoucí z demoličních prací.

72. S ohledem na shora uvedené skutečnosti by se zdálo, že před tím, než byly ony bytové jednotky vybudovány, vystupovalo Boligforeningen Kristiansdal jako vlastník dotčené nemovitosti, což podle článků 14 a 63 směrnice o DPH<sup>28</sup> představuje uskutečnění zdanitelného plnění. V tomto ohledu Soudní dvůr jasně konstatoval, že pojem „dodání zboží“ musí být vykládán jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, i když nedojde k převodu vlastnického práva k majetku v právním smyslu“<sup>29</sup>.

73. Navíc, stejně jako v případě první transakce se ani v tomto případě nezdá, že by na předmětné nemovitosti byly před dalším prodejem provedeny jakékoli práce, které by zvýšily její hodnotu, což by zakládalo důvod pro výběr DPH.

74. Je však na předkládajícím soudu, aby zjistil, zda tyto aspekty, jsou-li posuzovány společně se všemi dalšími relevantními faktory, mohou, ale nemusí vést k závěru, že pro účely uplatnění předpisů o DPH představuje další prodej dotčené nemovitosti „dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH.

75. V každém případě však bez ohledu na to, jak bude druhá transakce v konečném důsledku klasifikována, ze shora uvedených úvah plyne, že taková vnitrostátní norma, jako je část oddílu 2.2, podle níž dodání pozemku, na němž je postavena budova, automaticky představuje prodej stavebního pozemku, který je předmětem DPH, pokud má být dle záměru stran tato budova předmětem demolice, aby mohla být postavena nová budova, není slučitelná s ustanoveními směrnice o DPH.

#### IV. Závěr

76. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) takto:

- Taková vnitrostátní norma, jako je norma dotčená v původním řízení, podle níž dodání pozemku, na němž je postavena budova, představuje prodej stavebního pozemku, který je předmětem daně z přidané hodnoty, pokud je záměrem stran demolice této budovy, aby se uvolnilo místo pro novou budovu, není slučitelná s článkem 12 a čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

28 – Viz výše, bod 35 tohoto stanoviska.

29 – Viz například rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 9).