



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 19. marca 2019¹

Vec C-71/18

**Skatteministeriet
proti
KPC Herning**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko)]

„Daň z pridanej hodnoty – Dodávka pozemku, na ktorom je postavená budova, ktorá sa má čiastočne odstrániť, aby sa na jej mieste postavila nová budova – Článok 12 smernice 2006/112/ES – Článok 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice 2006/112 – Oslobodenie od DPH – Úmysel strán – Objektívne skúmanie – Pojem „budova““

1. Predstavuje prevod pozemku s existujúcou budovou, pri ktorom je jednoznačným úmyslom strán, že kupujúci alebo následný kupujúci pozemku budovu odstráni, aby mohol postaviť novú budovu, transakciu oslobodenú od dane z pridanej hodnoty (DPH) v súlade s článkom 12 a článkom 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice o DPH?²

2. To je v skratke prejudiciálna otázka, ktorú Súdnemu dvoru predložil Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko). Širšou principiálnou otázkou v tejto veci je úloha „úmyslu“ strán pri klasifikácii transakcie na účely smernice o DPH.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

3. Článok 12 smernice o DPH stanovuje:

„1. Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií:

- a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním;
- b) dodanie stavebných pozemkov.

2. Na účely písmena a) odseku 1 je „budova“ akákoľvek stavba pevne spojená so zemou.

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

...

3. Na účely písmena b) odseku 1 je „stavebný pozemok“ akýkoľvek neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zadefinujú ako stavebný pozemok.“

4. Článok 135 ods. 1 smernice o DPH znie:

„Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

j) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a);

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);

...”

B. Vnútroštátne právo

5. V § 13 ods. 1 bod 9 a § 13 ods. 3 Lovbekendtgørelse nr. 760 af. 21 juni 2016 om merværdiafgift (konsolidovaný zákon č. 760 z 21. júna 2016 o dani z pridanej hodnoty) (ďalej len „zákon o DPH“) sa stanovuje:

„1. Od dane sú oslobodené nasledujúce tovary a služby:

...

(9) dodanie nehnuteľností. Z oslobodenia je však vylúčené:

a) dodávka novej budovy alebo novej budovy a pozemku, na ktorom budova stojí;

b) dodávka stavebného pozemku, či už pripraveného alebo nie, a najmä dodávka zastavaného pozemku.

...

3. Ministerstvo financií môže stanoviť podrobné pravidlá týkajúce sa vymedzenia nehnuteľností v zmysle odseku 1 bodu 9.“

6. V § 54 ods. 1 Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift (nariadenie č. 808 z 30. júna 2015 o dani z pridanej hodnoty) (ďalej len „nariadenie o DPH“) sa stanovuje:

„Pojem ‚budova‘, uvádzaný v § 13 ods. 1 bode 9 písm. a) zákona o DPH, znamená stavby pevne spojené so zemou, ktoré boli dokončené pre určený účel. Dodávka častí takejto budovy sa tiež považuje za dodávku budovy.“

7. V § 56 ods. 1 nariadenia o DPH sa stanovuje:

„Pojem ‚stavebný pozemok‘, na ktorý sa odkazuje v § 13 ods. 1 bode 9 písm. b) zákona o DPH, znamená nezastavaný pozemok, ktorý je podľa zákona o územnom plánovaní alebo v súlade s ním prijatých ustanovení určený na účely umožňujúce výstavbu budov v zmysle § 54 tohto nariadenia.“

8. V oddiele 2.2 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (usmernenie ministerstva financií k DPH z predaja nových budov a stavebných pozemkov) sa stanovuje:

„Dodanie budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, nepodlieha DPH v prípade, že nejde o nové budovy.

Ak sa však dodanie uskutočňuje na účely výstavby novej budovy, bude považované za dodanie stavebného pozemku.

...

Ak bolo dohodnuté, že budovu odstráni predajca, alebo ak z kúpnej zmluvy vyplýva, že budovy boli nadobudnuté na účel ich odstránenia kupujúcim, ide o predaj stavebného pozemku.

V iných prípadoch nemôže byť úmysel kupujúceho smerodajný pri posudzovaní toho, či ide o dodanie stavebného pozemku.

Kritériá, ktoré je možné individuálne alebo v kombinácii zohľadniť pri určovaní toho, či ide o dodanie stavebného pozemku, môžu zahŕňať napríklad cenu stanovenú v kúpnej zmluve v porovnaní s bežnou hodnotou podobných tovarov, povahu výstavby (napr. „kôlna“), neexistenciu pripojenia na verejné/komerčné služby, predošlé používanie nehnuteľnosti a povahu výstavby (napr. „stodola“ na skladovanie, ktorá nespĺňa najzákladnejšie podmienky pre budúce použitie).

Ak sa dospeje k záveru, že dodanie sa uskutočnilo na účely výstavby novej budovy, bude považované za dodanie stavebného pozemku.

...“

II. Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

9. V apríli 2012 mestská rada v meste Odense, Dánsko, prijala územný plán pre oblasť prístavu, ktorá zahŕňa aj nehnuteľnosť s názvom Finlandkaj 12 (ďalej len „sporná nehnuteľnosť“). Územný plán okrem iného stanovil, že sklad na spornej nehnuteľnosti mal byť zachovaný v čo najväčšom možnom rozsahu.

10. KPC Herning A/S (dánska developerská a stavebná spoločnosť) (ďalej len „KPC“) a Boligforeningen Kristiansdal (Bytové družstvo Kristiansdal, Dánsko) spolupracovali na koncepte výstavby bytov pre mladých v prístave Odense od mája 2013. Projekt bol realizovaný v spolupráci s mestom Odense a prístavom Odense.

11. V júli 2013 bol vypracovaný návrh zmeny územného plánu s plánom povoľovania bytovej výstavby v rámci parametrov existujúceho skladu na spornej nehnuteľnosti. Podľa tejto zmeny, ktorú mestské zastupiteľstvo v Odense prijalo 4. decembra 2013, mala byť zachovaná stredná časť východného priečelia skladu.

12. V novembri 2013 – po zaslaní návrhu zmeny územného plánu na pripomienkovanie, ale pred jeho formálnym prijatím – KPC realizovala podmienenú kúpu spornej nehnuteľnosti od prístavu Odense (ďalej len „prvý predaj spornej nehnuteľnosti“). Strany vychádzali z predpokladu, že transakcia je oslobodená od DPH, avšak v prípade, ak by transakcia podliehala DPH, zmluva stanovila, že akúkoľvek splatnú DPH by hradila KPC. Kúpna zmluva bola podmienená okrem iného tým, že KPC uzatvorí zmluvu s príslušným bytovým družstvom na účely realizácie projektu výstavby bytových jednotiek pre mladých na tejto nehnuteľnosti, a tým, že mestské zastupiteľstvo v Odense schváli konečný územný plán, ktorým povolí predmetný projekt.

13. Dňa 5. decembra 2013 KPC uzatvorila tri zmluvy s Bytovým družstvom Kristiansdal. Išlo o: (i) podmienenú rámcovú zmluvu týkajúcu sa predaja nehnuteľnosti spolu s existujúcim skladom (ďalej len „ďalší predaj spornej nehnuteľnosti“) a následných prestavieb skladu na bytové jednotky pre mladých; (ii) podmienenú kúpnu zmluvu týkajúcu sa predaja spornej nehnuteľnosti, a (iii) zmluvu o dodávke na kľúč v súvislosti s prestavbou spornej nehnuteľnosti.

14. V podmienenej rámcovej zmluve sa uvádza, že spolu s ostatnými dvoma zmluvami predstavuje jeden zmluvný základ tvoriaci jeden zmluvný celok. V rámcovej zmluve sa okrem iného stanovuje, že Bytové družstvo Kristiansdal bolo pripravené kúpiť nehnuteľnosť na účely jej neskoršej prestavby, už ako stavebník a prevádzkovateľ, na bytové jednotky, ktoré by následne prenajímalo a spravovalo, a že KPC si ako podmienku predaja nehnuteľnosti vyhradila právo realizovať dizajn a prestavbu nehnuteľnosti na bytové jednotky ako dodávateľ. Rámcová zmluva bola podmienená okrem iného tým, že KPC nakoniec kúpi nehnuteľnosť od prístavu Odense.

15. Podľa podmienenej kúpnej zmluvy sa kúpna cena považovala za oslobodenú od DPH, keďže prevod sa týkal nehnuteľnosti s existujúcou budovou. Podľa zmluvy KPC znášala riziko v prípade, ak by sa napriek očakávaniu strán ukázalo, že transakcia podlieha DPH. Na kúpnu zmluvu sa vzťahovali rovnaké podmienky ako na rámcovú zmluvu. To podľa podmienenej zmluvy o dodávke na kľúč znamenalo, že KPC mala vykonať všetky práce nevyhnutné na dodanie kompletnej stavby v dokončenom stave, hoci samotné Bytové družstvo Kristiansdal sa malo postarať o odstránenie skladu, ktorý ostal na nehnuteľnosti. Súvisiace výdavky boli odhadované na 625 000 dánskych korún (DKK) vrátane DPH.

16. Dňa 7. marca 2014 Bytové družstvo Kristiansdal uzatvorilo zmluvu s ďalšou spoločnosťou v súvislosti s demolačnými prácami na sklade (okrem strednej časti východného priečelia, ktorá mala byť zachovaná). KPC sa nezúčastnila na odstraňovaní skladu, ktoré zabezpečilo Bytové družstvo Kristiansdal na vlastné náklady a riziko.

17. Dňa 15. augusta 2015 boli bytové jednotky na nehnuteľnosti pripravené na užívanie.

18. Podľa vnútroštátneho súdu bol sklad prenajatý prístavom Odense, až kým nebol predaný spoločnosti KPC, pričom na daňové účely bol ohodnotený na sumu 814 000 DKK. V čase jeho predaja, ako aj následného ďalšieho predaja bol sklad plne funkčný a mohol byť využívaný napríklad na kultúrne a športové podujatia. Sklad však nebol vhodný, pokiaľ ide o ubytovacie jednotky. Je nepochybné, že v čase predmetných transakcií sa prístav Odense, KPC a Bytové družstvo Kristiansdal zhodovali v tom, že sklad – okrem časti východného priečelia – mal byť odstránený na účely dokončenia projektu výstavby bytových jednotiek.

19. Dňa 10. decembra 2013 si KPC vyžiadala záväzné stanovisko od Skatterrådet (Rada pre daňové otázky, Dánsko) v súvislosti s tým, či prvý predaj spornej nehnuteľnosti prístavom Odense a či následný predaj spornej nehnuteľnosti Bytovým družstvom Kristiansdal boli oslobodené od DPH. Vo svojom liste z 24. júna 2014 dala Rada pre daňové otázky záväznú odpoveď, v ktorej na obe otázky odpovedala negatívne.

20. KPC sa voči rozhodnutiu Rady pre daňové otázky odvolala na Landsskatteretten (Národná komisia pre daňové odvolacie konania, Dánsko), ktorá svojím rozhodnutím z 9. decembra 2015 rozhodla, že neexistoval základ pre kategorizáciu nehnuteľnosti ako stavebného pozemku, keďže sa v čase oboch predajov na pozemku nachádzala budova, a do následných demolačných prác by nebola zapojená KPC, ale bytové družstvo, ktoré malo vykonať odstránenie na vlastné náklady a vlastné riziko.

21. Skatteministeriet (dánske ministerstvo financií) 9. marca 2016 podalo žalobu proti rozhodnutiu Landsskatteretten na Retten i Herning (Súd v Herningu, Dánsko), ktorý vec postúpil na Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd). Keďže uvedený súd mal pochybnosti v súvislosti so správnym výkladom určitých ustanovení smernice o DPH, uznesením z 15. mája 2017 rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j) v spojení s článkom 12 ods. 1 písm. a) a článkom 12 ods. 2 na jednej strane a s článkom 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 písm. b) a článkom 12 ods. 3 na druhej strane smernice o DPH, ak členský štát, za podmienok, o aké ide v spore vo veci samej, považuje dodanie pozemku, na ktorom sa v čase dodania nachádza budova, za predaj stavebného pozemku, ktorý podlieha dani z pridanej hodnoty [DPH], ak je úmyslom zmluvných strán kompletné alebo čiastočné odstránenie tejto budovy na účely vytvorenia priestoru pre novú budovu?“

22. Písomné pripomienky predložili KPC, dánska vláda a Európska komisia. Tieto dotknuté strany boli tiež vypočuté na pojednávaní, ktoré sa konalo 30. januára 2019.

III. Posúdenie

23. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej dodávka pozemku, na ktorom sa nachádza budova, predstavuje predaj stavebného pozemku, ktorý podlieha DPH, ak je úmyslom strán odstránenie budovy, aby sa umožnila výstavba novej budovy, je v súlade s článkom 12 a článkom 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice o DPH.

24. Strany, ktoré predložili svoje pripomienky v prejednávanej veci, majú na túto záležitosť iné názory.

25. KPC navrhuje odpovedať na túto otázku záporne. Tvrdí najmä, že obe transakcie, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej (prvý predaj a ďalší predaj spornej nehnuteľnosti), sú oslobodené od DPH, pokiaľ sú „[dodaním] budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja“ na účely článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH. Komisia súhlasí so spoločnosťou KPC, pokiaľ ide o prvú transakciu, ale nasledujúci sled transakcií medzi spoločnosťou KPC a Bytovým družstvom Kristiansdal (ktoré sa podľa jej názoru majú posudzovať spoločne) považuje za dodanie „budovy alebo časti budovy alebo pozemku, na ktorom stojí, pred prvým obývaním“. Podľa toho by tieto teda podliehali DPH podľa článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. Dánska vláda však navrhuje na položenú prejudiciálnu otázku odpovedať kladne. Podľa jej názoru sú na základe článku 12 ods. 3 smernice o DPH členské štáty oprávnené považovať taký pozemok, akým je predmetný pozemok, za „stavebný pozemok“. Predaj takéhoto pozemku by preto podliehal DPH v súlade s článkom 12 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.

26. Domnievam sa, že na položenú prejudiciálnu otázku by sa v zásade malo odpovedať záporne. Posúdenie možného dodania stavebného pozemku podľa smernice o DPH musí vychádzať z rovnakej logiky ako posúdenie akejkoľvek inej transakcie podľa tejto smernice: posudzuje sa *objektívna povaha transakcie v čase dodania*. V kontexte takéhoto rámca je určite relevantný *subjektívny zámer* účastníkov týkajúci sa budúceho použitia nehnuteľnosti. Sám osebe však nemôže mať rozhodujúci význam, ktorý by prevážil nad objektívnymi faktormi týkajúcimi sa dodania.

27. V nasledujúcej časti sa sústredím predovšetkým na vnútroštátnu právnu úpravu a jej fungovanie pri klasifikácii určitých transakcií. Vyriešenie konkrétnej veci sa ponecháva na vnútroštátny súd. Na úvod je však potrebné predbežné vysvetlenie: ktoré transakcie je potrebné posúdiť?

A. Ktoré transakcie?

28. V rozhodnutí vnútroštátneho súdu, ako aj v niektorých pripomienkach zainteresovaných strán, sa tieto dve transakcie, ktoré tvorí prvý predaj spornej nehnuteľnosti (prístav Odense ho predal spoločnosti KPC) a ďalší predaj spornej nehnuteľnosti (KPC ho predala Bytovému družstvu Kristiansdal), skúmajú spoločne bez ich rozlíšenia. Tieto dve transakcie predaja sú spojené s celou škálou ďalších zmlúv medzi spoločnosťou KPC a Bytovým družstvom Kristiansdal, ako sú uvedené vyššie v bode 13 týchto návrhov. Podľa všetkého sa predpokladá, že tieto transakcie, a najmä uvedené dve transakcie predaja, ak už nie sú posudzované spoločne, tak aspoň musia mať spoločný osud pri uplatňovaní predpisov o DPH.

29. Je nepochybné, že tieto dve transakcie týkajúce sa predaja sú prepojené. Prvý predaj spornej nehnuteľnosti bol podmienený tým, že KPC uzatvorí zmluvu s príslušným bytovým družstvom na účely realizácie výstavby bytových jednotiek pre mladých na nehnuteľnosti. Ďalší predaj spornej nehnuteľnosti bol zase podmienený tým, že KPC kúpi túto nehnuteľnosť od prístavu Odense.

30. Súdny dvor už rozhodol, že za určitých okolností je potrebné považovať niekoľko formálne odlišných transakcií, ktoré možno poskytnúť oddelene, za jediné plnenie, ak tieto plnenia nie sú nezávislé. Platí to predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené. Tak je to v prípade, ak jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie a ostatné plnenia predstavujú jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Konkrétne sa plnenie musí považovať za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám osebe, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa.³

31. Nie je mi však jasné, ako by sa takéto odôvodnenie, ktoré sa bežne uplatňuje na balík alebo sieť zmlúv medzi tými istými stranami, mohlo vzťahovať na predmetné transakcie. Po prvé tieto transakcie boli zrealizované v rôznych časoch rôznymi stranami (prístav Odense a KPC na jednej strane, a KPC a Bytové družstvo Kristiansdal na strane druhej).⁴ Po druhé pri týchto transakciách, najmä pri daných dvoch po sebe nasledujúcich transakciách predaja, nie je možné sa domnievať, že sú navzájom vedľajšie. Vzhľadom na obchodný účel a hospodárske odôvodnenie prvého predaja spornej nehnuteľnosti je táto transakcia sama osebe „hlavnou“ transakciou a to isté platí aj pri ďalšom predaji tejto nehnuteľnosti. Hoci spolu súvisia, nie je možné sa domnievať, že by tieto dve transakcie tvorili súčasť jedného balíka.

32. Príslušne sa každá z týchto transakcií predaja musí v súlade s článkom 1 ods. 2 smernice o DPH považovať za odlišnú a nezávislú.⁵ Každá sa preto musí posudzovať na účely predpisov o DPH samostatne a v kontexte jej špecifických vlastností.

33. Napriek tomu, že tieto dve transakcie predaja nemôžu byť považované za jednu, táto skutočnosť nebráni tomu, aby sa s nimi pri postupnom uplatňovaní rovnakých kritérií v konečnom dôsledku zaobchádzalo rovnako podľa predpisov o DPH. Nakoniec, obsah týchto dvoch transakcií a okolností, za ktorých boli realizované, sú do značnej miery podobné. Či už je to tak alebo nie, a najmä, či sa tri transakcie uskutočnené medzi spoločnosťou KPC a Bytovým družstvom Kristiansdal 5. decembra 2013⁶ majú považovať za jednu transakciu na účely DPH, to by mal určiť vnútroštátny súd.⁷

³ Pozri najmä rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, body 32 až 34 a tam citovaná judikatúra).

⁴ K dôležitosti tejto poslednej skutočnosti pozri napríklad rozsudky z 8. júla 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, bod 15), a z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, bod 25).

⁵ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, bod 30 a tam citovaná judikatúra).

⁶ Pozri body 13 až 15 vyššie.

⁷ K tejto otázke sa vyjadrim v bodoch 66 až 73 nižšie.

B. Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide v konaní vo veci samej

34. Na začiatok by som rád zdôraznil dva prvky, ktoré sú kľúčové pri posudzovaní transakcií podľa smernice o DPH: obdobie, na ktoré sa posúdenie vzťahuje, a povaha tohto posúdenia.

35. Po prvé podľa článku 63 smernice o DPH zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká „dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“. Pri určovaní toho, či transakcia podlieha DPH, je preto pri transakcii v zásade posudzovaným okamihom dodanie tovaru alebo poskytnutie služby. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH „dodanie tovaru“ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ⁸.

36. Po druhé, pokiaľ ide o spôsob, akým sa posúdenie musí realizovať, je potrebné zdôrazniť jeho objektívny charakter. Cieľom je zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predmetnej transakcie⁸ preskúmaním všetkých relevantných faktorov.⁹ Je potrebné sa ako nezávislý pozorovateľ snažiť o určenie skutočnej podstaty a účelu transakcie zohľadnením všetkých objektívnych okolností.¹⁰

37. Medzi tieto okolnosti patria najmä konkrétne vlastnosti dodávaného produktu alebo poskytovanej služby, spôsob dodania a všeobecnejšie aj okolnosti transakcie. V tomto kontexte môže relevantný prvok predstavovať aj úmysel strán. Súdny dvor už rozhodol, že „deklarovaný úmysel strán v súvislosti so zdanením určitej operácie DPH treba pri celkovom posudzovaní okolností takéhoto plnenia zohľadniť, a to pod podmienkou, že bude podložený objektívnymi dôkazmi“¹¹.

38. Štandardným pravidlom, ktoré sa uplatňuje pri posudzovaní transakcie, je vyhodnotenie všetkých objektívnych prvkov v čase dodania.

39. V tomto kontexte sa zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy, ako je (časť) oddielu 2.2 Usmernenia ministerstva financií k DPH z predaja nových budov a stavebných pozemkov (ďalej len „oddiel 2.2“), javí ako problematická.

40. Vo všeobecnosti sa v pravidle stanovenom v oddiele 2.2 podľa všetkého odráža už opísaný prístup: automaticky „dodanie budov a pozemku, na ktorom stoja, nepodlieha DPH, v prípade, že nejde o nové budovy“. Okrem toho sa v zvyšnej časti tohto pravidla stanovuje, že v (ostatných) všeobecných prípadoch „zámer kupujúceho nemôže byť smerodajný pri posudzovaní toho, či ide o dodanie stavebného pozemku“, pričom sa pri tomto posúdení musí zohľadniť viacero (objektívnych) kritérií.

41. V oddiele 2.2 je však zahrnutá aj osobitná kategória, v ktorej sa stanovuje, že „ak bolo dohodnuté, že budovu odstráni predajca, alebo ak z kúpnej zmluvy vyplýva, že budovy boli nadobudnuté na účel ich odstránenia kupujúcim, ide o predaj stavebného pozemku“.

42. Táto konkrétna vnútroštátna právna úprava (resp. táto konkrétna výnimka zo všeobecnej vnútroštátnej úpravy) sa podľa všetkého odchyľuje od vyššie uvedených zásad právnych predpisov v oblasti DPH v dvoch významných aspektoch. Po prvé to, či transakcia podlieha DPH, sa podľa oddielu 2.2 neurčuje na základe stavu pri realizácii dodávky, ale na základe udalostí, ktoré sa majú diať v budúcnosti (časový prvok). Po druhé úmysel strán, ako sa uvádza v zmluve, sa pri tomto posúdení stáva smerodajným prvkom, pričom všetky objektívne znaky predmetnej transakcie sa nezohľadnia (povaha posúdenia).

⁸ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. februára 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, bod 43 a tam citovaná judikatúra).

⁹ Pozri aj návrhy, ktoré som predniesol vo veci E LATIS (C-154/17, EU:C:2018:226, bod 82).

¹⁰ Tamže, bod 77.

¹¹ Pozri rozsudok z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 33 a tam citovaná judikatúra).

43. Podľa môjho názoru uplatňovanie vnútroštátnej právnej úpravy, akou je táto časť oddielu 2.2, pravdepodobne povedie k nesprávnym posúdeniam, pokiaľ ide o transakcie, akou je transakcia, ktorá je predmetom konania vo veci samej. Podrobnejšou analýzou transakcií, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, by bolo možné jednoznačnejšie ozrejmiť, prečo by sa podľa môjho názoru na položenú prejudiciálnu otázku mala dať záporná odpoveď.

C. Prvý predaj spornej nehnuteľnosti

44. V rámci prvej transakcie KPC kúpila od prístavu Odense spornú nehnuteľnosť, ktorá pozostávala z pozemku, ktorého skoro celú plochu zaberá sklad. V čase predaja bol sklad neporušený a plne funkčný a dánska daňová správa ho ohodnotila na sumu 814 000 DKK.

45. Preto ak sa táto transakcia posudzuje na základe jej objektívnych znakov, podľa všetkého patrí do kategórie uvedenej v článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH: „dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja“.

46. Dánska vláda však tvrdí, že takýto záver nesprávne prehliada skutočný účel transakcie. Úmyslom strán – ako to vyplýva zo zmluvy – bol nepochybne prevod vlastníctva k pozemku, na ktorom sa neskôr postaví nová budova. Strany sa zhodli na tom, že výstavba nie je možná bez predošlého odstránenia skladu. Podľa plánov, ktoré schválilo mesto Odense, sa do novej budovy mala zahrnúť iba veľmi malá časť tejto budovy (časť východného priečelia).

47. Dánska vláda na podporu svojho tvrdenia odkazuje na rozsudok vo veci Don Bosco, v ktorom Súdny dvor skonštatoval, že oslobodenie od DPH pri inej dodávke nezastavaného pozemku, ako je dodávka stavebných pozemkov, „sa nevzťahuje na dodávku pozemku ešte zastavaného schátralou budovou, ktorá sa má odstrániť, aby sa na jej mieste postavila nová stavba, a ktorej odstraňovanie, zabezpečené na tieto účely predávajúcim, sa začalo už pred týmto dodaním“¹².

48. Tvrdenie dánskej vlády nepovažujem za presvedčivé. Toto tvrdenie vychádza z preценenia dôležitosti úmyslu strán pri identifikovaní skutočnej povahy a účelu príslušnej transakcie na účely predpisov o DPH. Okrem toho tvrdenia, ktoré Súdny dvor uviedol vo veci Don Bosco, tým prekračujú hranice rozsahu a logického rámca danej veci.

49. Ako sa uvádza v bodoch 36 až 38 vyššie, hospodárska transakcia sa musí v prvom rade analyzovať z hľadiska jej objektívnych znakov. Úmysel strán, pokiaľ ide o dodávaný produkt, môže v tomto kontexte tiež predstavovať relevantný prvok, keďže môže objasniť základné odôvodnenie pre realizáciu transakcie.

50. Platí to však len do tej miery, ak sa úmysel strán odráža alebo je zvýraznený charakterom samotnej transakcie. Samotné prehlásenia strán, nepodložené konkrétnymi dôkazmi, nemôžu zohrávať žiadnu úlohu. Čo je však dôležitejšie, úmysel strán je relevantný len v prípade, ak sa týka cieľa, ktorý sa snažia dosiahnuť prostredníctvom predmetnej transakcie. Naopak, úmysel strán je bezpredmetný alebo málo dôležitý, ak (tak ako v prejednávanej veci) sa týka toho, čo sa má s produktom stať po jeho dodaní, na základe zásahu tretích strán, niekedy v budúcnosti.

51. Inak povedané, úmysel a plány strán môžu vyvolať určité zdanie alebo potvrdiť určitú interpretáciu reality. Pokiaľ sa však posúdenie daňových právnych predpisov nemá stať formou metafyzického voluntarizmu, pri ktorom, podľa Schopenhauera, je transakcia len vôľou a predstavou,¹³ úmysel strán len ťažko môže prevážiť nad realitou.

¹² Rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722) (ďalej len „Don Bosco“).

¹³ SCHOPENHAUER, A.: *Die Welt als Wille und Vorstellung* (prvé vydanie, F. A. Brockhaus, Lipsko, 1819).

52. Navyše stanovisko, ktoré obhajuje dánska vláda, nemá žiadnu oporu v judikatúre. Napríklad vo veci Teleos Súdny dvor poukázal na skutočnosť, že na rozdiel od tvrdenia účastníkov konania, podľa ktorej úmysel dodávateľa a nadobúdateľa uskutočniť plnenie postačuje pre jeho samotnú kvalifikáciu ako plnenia, „z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že uloženie povinnosti daňovému orgánu uskutočniť vyšetrovanie s cieľom zistiť úmysel zdaniteľnej osoby by bolo v rozpore s cieľmi spoločného systému DPH spočívajúcimi v zabezpečení právnej istoty a v uľahčení prijímania aktov spojených s uplatnením DPH tým, že sa bude, *až na mimoriadne prípady, zohľadňovať objektivna povaha dotknutého plnenia*“. Súdny dvor ďalej zdôraznil, že kvalifikácia transakcie sa musí uskutočniť „na základe objektívnych dôkazov“¹⁴.

53. V tomto kontexte je zrejmé, prečo sa prejednáváná vec líši od veci Don Bosco. Vo veci Don Bosco sa Súdny dvor sústredil na hospodársky účel predmetnej hospodárskej transakcie. Kupujúci mal v úmysle postaviť na kupovanom pozemku niečo nové, aby nahradil to, čo v čase, keď sa transakcia uskutočňovala, už samotný predávajúci odstraňoval. V skutočnosti kupujúci nadobúdal pozemok, ktorý bol v podstate pripravený na novú výstavbu. Preto nebolo nijako dôležité, že k tejto situácii by bolo došlo až niekedy neskôr než k dátumu, keď bolo prevedené vlastníctvo k nehnuteľnosti.

54. V tomto smere je informatívny bod 39 rozsudku vo veci Don Bosco. Súdny dvor v ňom skonštatoval, že hospodárskym cieľom úkonov, ktoré vykonal predávajúci (dodávka pozemku a dokončenie demolačných prác) je „vlastníctvo pozemku *určeného* na výstavbu“¹⁵. Súdny dvor ďalej poukázal na to, že stará budova kupujúcemu už neslúžila na žiadne hospodárske účely a že pozemok by sa stal pre neho užitočným len po ukončení odstraňovacích prác,¹⁶ ktoré zorganizoval a uhradil predajca.¹⁷

55. Toto všetko je v kontraste s prejednanou vecou, v rámci ktorej v čase prvého predaja spornej nehnuteľnosti bol sklad ešte neporušený a nezačali sa žiadne demolačné práce. Dátum odstránenia ešte nebol ani s istotou predpokladaný a celý postup mal začať až následný kupujúci pozemku, nie KPC.

56. Výklad rozsudku vo veci Don Bosco ďalej potvrdzujú aj rozsudky Súdneho dvora, podľa ktorých sa od DPH oslobodí transakcia spočívajúca v dodaní nehnuteľného majetku, ktorý tvorí pozemok, a existujúca budova, ktorá je v prestavbe na novú budovu, pokiaľ „v okamihu tohto dodania boli na existujúcej budove *vykonané len čiastočné demolačné práce* a prinajmenšom bola ešte ako taká využívaná“¹⁸.

57. V prejednáanej veci bolo objektívnou skutočnosťou v čase transakcie to, že zmena plánu, pokiaľ ide o osud skladu – nech už ju strany považovali za akokoľvek nepravdepodobnú – nemohla byť úplne vylúčená. V zásade je možné, že omeškanie prác, alebo súdne konanie v súvislosti s odstraňovaním starej budovy alebo výstavbou novej budovy, alebo hoci len zmeny územného plánu (napríklad na základe problémov, ktoré by sa vyskytli vo fáze odstraňovania skladu) by mohli mať vplyv na využívanie existujúceho skladu.

14 Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, body 39 a 40). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 Don Bosco (bod 39). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

16 Tamže.

17 Tamže, bod 32.

18 Pozri rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 53 a tam citovaná judikatúra). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

58. Posledný uvedený prípad však nepredstavuje len hypotetický scenár. V pôvodnom územnom pláne pre túto oblasť, ktorý prijalo mestské zastupiteľstvo v Odense, sa uvádzalo, že predmetný sklad sa mal „v najväčšej možnej miere“ zachovať. Územný plán bol zmenený až následne, a to tak, že stredná časť východného priečelia skladu bola jediným architektonickým prvkom starej budovy, ktorý sa mal zachovať. Hoci sa táto zmena plánovala pred podpisom kúpnej zmluvy, v skutočnosti bola prijatá až po jej podpise.¹⁹

59. Okrem toho nepovažujem za presvedčivé druhé tvrdenie dánskej vlády, podľa ktorej bola oprávnená klasifikovať predmetný pozemok ako „stavebný pozemok“ na základe toho, že vymedzenie tohto pojmu bolo podľa článku 12 ods. 3 smernice o DPH ponechané na členské štáty.²⁰ Ako Komisia správne poukázala, voľnosť členských štátov pri definovaní toho, čo predstavuje „stavebný pozemok“, nemôže ísť až tak ďaleko, aby zasahovala do pojmu „budova“, ktorý je naopak pojmom Spoločenstva.²¹ Tento pojem je navyše pomerne široko vymedzený v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH: „akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“²².

60. V tejto súvislosti by som len chcel dodať, že v rámci tohto posúdenia je skutočnosť, že časť priečelia starej budovy bola včlenená do novej budovy, je nepodstatná. Pokiaľ je mi známe, táto časť budovy bola najskôr odstránená, aby sa následne mohla začleniť do novej budovy. Podľa môjho názoru nie je podľa žiadneho primeraného výkladu pojmu „budova“ v zmysle článku 12 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH možné rozšíriť tento pojem až natoľko, aby zahŕňal prvok starej budovy, ktorý bol neskôr jednoducho zahrnutý alebo použitý v novej budove, bez toho, aby bol niekedy pevne spojený so zemou. Preto napriek skutočnosti, že ohraničenie tohto pojmu bolo predmetom diskusie medzi stranami, nevidím žiadny zmysel v podrobnejšom pozastavení sa pri tejto záležitosti, keďže v prejednávanej veci nie je relevantná.

61. Napokon výsledok, pri ktorom je prvý predaj spornej nehnuteľnosti sotva možné považovať za predaj stavebného pozemku v súlade s pravidlami z oblasti DPH, je podporený dvoma ďalšími úvahami.

62. Po prvé Súdny dvor už rozhodol, že *ratio legis* článku 12 ods. 1 písm. a) a článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH predstavuje relatívna absencia pridanej hodnoty vyplývajúcej z predaja existujúcej budovy. Súdny dvor skonštatoval, že „následný predaj budovy po jej prvom dodaní konečnému spotrebiteľovi, ktoré znamená koniec výrobného procesu, totiž nevytvára značnú pridanú hodnotu, v dôsledku čoho musí byť v zásade oslobodený od dane“²³.

63. Z tohto pohľadu je pri predmetnej transakcii len sotva možné odôvodniť uloženie DPH: na nehnuteľnosti nebola vykonaná žiadna činnosť, ktorá by mohla vylepšiť jej ekonomickú hodnotu pre KPC. Naopak, predtým než sa táto nehnuteľnosť opäť mohla stať súčasťou výrobného reťazca vytvárajúceho pridanú hodnotu, sklad bolo potrebné odstrániť.²⁴

64. Po druhé Súdny dvor nedávno skonštatoval, že článok 12 ods. 1 písm. a) a článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH „posudzované vo vzájomnej súvislosti tak rozlišujú medzi tým, či ide o novú alebo existujúcu budovu, pričom predaj existujúceho nehnuteľného majetku v zásade nepodlieha DPH“²⁵. V tejto súvislosti si kladiem otázku, či by v prípade, že by predaj pozemku so starou budovou,

¹⁹ Pozri body 11 a 12 vyššie.

²⁰ Pozri aj rozsudok z 28. marca 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139, body 25 a 26).

²¹ Pozri tamže, bod 25 a tam citovanú judikatúru. Súdny dvor podobne skonštatoval, že pojem „dodanie budov a pozemkov, na ktorých stoja“ nemôže byť určený odkazom na vnútroštátne právo, ale musí byť vykladaný jednotne, pozri, okrem iného, rozsudok z 11. júna 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, bod 15).

²² Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

²³ Pozri rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, bod 31 a tam citovaná judikatúra).

²⁴ Všeobecnejšie k tejto veci pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15).

²⁵ Rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, body 29 a 30). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

ktorú by bolo možné okamžite hospodársky využívať, bol klasifikovaný ako predaj stavebného pozemku, nedošlo k problémom vyplývajúcim zo zásady daňovej neutrality. Analogické transakcie by podliehali DPH alebo by od nej boli oslobodené len na základe úmyslu strán, ktorý by uviedli v súvislosti s budúcim osudom budovy, bez ohľadu na jej fyzický vzhľad.

65. Oddelením uplatňovania pravidiel od objektívnej reality by tento prístup zároveň veľmi jednoducho viedol k ich obchádzaniu. Pre strany by bolo až príliš jednoduché zahrnúť do zmluvy nejaké vyhlásenie týkajúce sa budúcnosti budovy, aby tak dosiahli požadovaný výsledok z hľadiska DPH. Nepovažujem za prijateľné, že by potom daňové orgány znášali bremeno kontroly v neskoršej fáze, či a do akej miery bol uvedený zámer strán aj v skutočnosti zrealizovaný.

D. Ďalší predaj spornej nehnuteľnosti

66. Podľa môjho názoru vyjadreného vyššie by uvedené úvahy týkajúce sa predaja spornej nehnuteľnosti mohli platiť aj vo vzťahu k následnému ďalšiemu predaju tejto nehnuteľnosti.

67. Pokiaľ je mi známe, transakcia následného predaja – medzi spoločnosťou KPC a Bytovým družstvom Kristiansdal – sa týkala tej istej nehnuteľnosti, ktorá bola predmetom prvého predaja. Následná transakcia sa preto tiež týkala predaja pozemku, na ktorom sa nachádzal neporušený a plne funkčný sklad, ktorý mal určitú (nie zanedbateľnú) hodnotu. Podobne, ako som skonštatoval pri prvej transakcii, v čase, keď predávajúci podľa všetkého previedol vlastníctvo nehnuteľnosti na kupujúceho, sa ešte nezačali žiadne demolačné práce.

68. Na pojednávaní však Komisia tvrdila, že ďalší predaj spornej nehnuteľnosti by sa nemal posudzovať izolovane, ale mal by byť vnímaný ako súčasť sledu transakcií, ktoré sa na základe samotných podmienok predmetných zmlúv majú posudzovať spoločne. Podľa názoru Komisie z takéhoto prístupu vyplýva, že spoločne by transakcie medzi spoločnosťou KPC a Bytovým družstvom Kristiansdal mali byť považované za transakcie, ktoré vedú k „dodaniu budovy alebo časti budovy alebo pozemku, na ktorom stojí, pred prvým obývaním“ v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

69. Podľa môjho názoru však v spise nie je uvedené dostatočné množstvo prvkov, ktoré by Komisii umožnili zaujať v tejto veci definitívne stanovisko. Navyše vo všeobecnosti prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vzhľadom na zásady zakotvené Súdnym dvorom určil,²⁶ či formálne odlišné transakcie sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené.²⁷

70. V tejto súvislosti by som chcel tiež doplniť, že prejudiciálna otázka, ktorú položil vnútroštátny súd, bola formulovaná abstraktne a sústreďuje sa na význam úmyslu strán pri posúdení prevodu pozemku s existujúcou budovou na účely DPH. Vnútroštátny súd nepožadoval od Súdneho dvora usmernenie k tomuto konkrétnemu tvrdeniu Komisie. Uvádzam preto len niekoľko záverečných poznámok, ktoré môžu v prípade potreby byť vnútroštátnemu súdu nápomocné.

71. Z rámcovej zmluvy podľa všetkého jasne vyplýva, že Bytové družstvo Kristiansdal kúpilo nehnuteľnosť s cieľom následne pôsobiť ako stavebník a prevádzkovateľ. KPC bola identifikovaná len ako dodávateľ pre realizáciu návrhu a prestavby nehnuteľnosti na bytové jednotky. Okrem toho, predtým ako KPC mohla začať akékoľvek stavebné práce, Bytové družstvo Kristiansdal muselo zariadiť a zaplatiť odstránenie existujúceho skladu. Bytové družstvo Kristiansdal takisto znášalo všetku možnú zodpovednosť vyplývajúcu z odstraňovacích prác.

²⁶ Pozri bod 33 vyššie.

²⁷ Pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 51 až 54), a z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, body 32 a 33).

72. V tomto kontexte sa zdá, že pred výstavbou bytových jednotiek Bytové družstvo Kristiansdal vystupovalo ako vlastníci predmetnej nehnuteľnosti, čo podľa článkov 14 a 63 smernice o DPH²⁸ predstavuje zdaniteľnú udalosť. V tomto zmysle Komisia objasnila, že pojem „dodanie tovaru“ sa má vykladať ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ aj v prípade, že nedochádza k prevodu právneho vlastníctva majetku“²⁹.

73. Navyše, tak ako v prípade prvej transakcie sa nezdá, že by pred ďalším predajom na nehnuteľnosti boli vykonané akékoľvek práce, ktoré by zvýšili jej hodnotu, a tým by odôvodnili uloženie DPH.

74. Vnútroštátnemu súdu však prislúcha, aby preveril, či tieto prvky, ak sa posudzujú spoločne so všetkými ostatnými relevantnými faktormi, môžu alebo nemôžu viesť k tomu, že pri uplatňovaní pravidiel v oblasti DPH sa ďalší predaj spornej nehnuteľnosti považuje za „dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja“ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH.

75. V každom prípade bez ohľadu na to, ako bude druhá transakcia v konečnom dôsledku klasifikovaná, z vyššie uvedených úvah vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, akou je časť oddielu 2.2, podľa ktorej dodávka pozemku, na ktorom sa nachádza budova, automaticky predstavuje predaj stavebného pozemku, ktorý podlieha DPH v prípade, že úmyslom strán je budovu odstrániť, aby mohla byť postavená nová budova, nie je v súlade s ustanoveniami smernice o DPH.

IV. Návrh

76. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku položenú vnútroštátnym súdom Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko) takto:

– Vnútroštátna právna úprava, o akú ide v konaní vo veci samej, podľa ktorej dodávka pozemku, na ktorom sa nachádza budova, predstavuje predaj stavebného pozemku, ktorý podlieha dani z pridanej hodnoty, ak je úmyslom strán odstránenie budovy, aby sa umožnila výstavba novej budovy, nie je v súlade s článkom 12 a článkom 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

²⁸ Pozri bod 35 vyššie.

²⁹ Pozri napríklad rozsudok z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 9).