

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 12. júla 2012 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 13 B písm. g) v spojení s článkom 4 ods. 3 písm. a) – Dodávka budovy a pozemku, na ktorom stojí – Dodávka rozostavanej budovy na účely prestavby na novú budovu – Pokračovanie a dokončenie prác kupujúcim po dodaní – Oslobodenie od DPH“

Vo veci C-326/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 10. júna 2011 a doručený Súdnemu dvoru 29. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

**J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV**

proti

**Staatssecretaris van Financiën,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot, sudcovia A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (spravodajkyňa) a E. Jarašinas,

generálna advokátka: V. Trstenjak,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. mája 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, v zastúpení: B. Jongmans, advocaat,
- holandská vláda, v zastúpení: C. M. Wissels a J. Langer, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios, P. van Nuffel a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 B písm. g) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) v spojení s článkom 4 ods. 3 písm. a) tejto smernice.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (ďalej len „J.J. Komen“) a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) vo veci oslobodenia od dane z prevodu v súvislosti s nadobudnutím nehnuteľného majetku, pričom ide o oslobodenie založené na podmienke, že toto plnenie podľa holandského práva podlieha dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice dodávka tovaru, ako aj služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani podlieha DPH.

4 Článok 4 ods. 3 tejto smernice stanovuje:

„Členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2 a predovšetkým ktorékoľvek z nasledujúcich plnení:

a) poskytovanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením; členské štáty môžu určiť podmienky aplikácie tohto kritéria na prevody budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja.

Členské štáty môžu aplikovať aj iné kritérium ako kritérium prvého obsadenia, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej poskytnutia alebo obdobie od dátumu prvého obsadenia do dátumu nasledujúceho poskytnutia, a to za predpokladu, že tieto obdobia nebudú dlhšie ako päť rokov, resp. dva roky.

Pojem ‚budova‘ predstavuje akúkoľvek pozemnú stavbu.

b) poskytovanie stavebných pozemkov.

Pojem ‚stavebný pozemok‘ predstavuje akýkoľvek nevyužívaný alebo využívaný pozemok podľa definície členských štátov.“

5 Článok 13 šiestej smernice nazvaný „Oslobodenie od dane na území štátu“ v časti B pod názvom „Iné oslobodenia od dane“ najmä stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločnosti, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky [plnenia – *neoficiálny preklad*] za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

g) budovy a ich časti, aj pozemky, na ktorých stoja s výnimkou definovanou v článku 4 (3) a) [iná dodávka budov alebo častí budov a pozemku, na ktorom stoja, ako je dodávka uvedená v

¶lánku 4 ods. 3 písm. a) – *neoficiálny preklad*],

h) iná nezastavaná pôda, okrem stavebných pozemkov, ktoré definuje ¶lánok 4 (3) b) [iná dodávka nezastavaného pozemku, ako je dodávka stavebných pozemkov uvedená v ¶lánku 4 ods. 3 písm. b) – *neoficiálny preklad*].

...“

#### *Holandské právo*

6 ¶ 11 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) z 28. júna 1968 ( *Staatsblad* 1968, ¶. 329) stanovuje:

„1. Za podmienok stanovených všeobecným správny m opatrením sú od dane oslobodené:

a) dodávka nehnuteľného majetku a prevod dane, ktorej tento nehnuteľný majetok podlieha, okrem:

(1) dodávky budovy alebo ¶asti budovy a pozemku, na ktorom stojí, uskutočnenej pred alebo najneskôr dva roky po jej prvom obsadení, ako aj dodávky stavebného pozemku;

(2) inej dodávky, ako je dodávka uvedená v bode 1, osobám, ktoré využívajú nehnuteľný majetok na účely, ktoré celkom alebo s¶astí oprávujú odpovídať podľa ¶ 15 pod podmienkou, že staviteľ, ktorý uskutočňuje dodávku, a ten, ktorému sa dodáva, na tieto účely spoločne zaslali daňovému kontrolórovi žiadosť, pričom rešpektujú podmienky stanovené ministerským nariadením.

...

3. V zmysle ¶ 1 písm. a) bodu 1:

a) sa za budovu považuje každá pozemná stavba;

b) sa za prvé obsadenie považuje obsadenie budovy po jej prestavbe alebo renovácii, ak výsledkom prestavby alebo renovácie je stavebné dielo;

c) sa za pozemky, na ktorých stoja, považuje každý pozemok všeobecne patriaci k budove alebo určený na to, aby jej slúžil.

4. V zmysle odseku 1 písm. a) bodu 1 sa za stavebný pozemok považuje každý nezastavaný pozemok:

a) na ktorom sa stavia alebo stavalo;

b) na ktorom sa výlučne upravuje alebo upravoval povrch;

c) v ktorého okolí sa uskutočňujú alebo sa uskutočnili úpravy alebo

d) pre ktorý bolo udelené stavebné povolenie,

na účely pozemnej výstavby.“

7 § 2 ods. 1 zákona o daniach z právnych úkonov (Wet op belastingen van rechtsverkeer) stanovuje, že „da? z prevodu“ predstavuje da? odvádzanú v dôsledku nadobudnutia nehnuteľného majetku na území Holandska alebo s ňou súvisiace dane“.

8 Podľa § 15 ods. 1 písm. a) tohto zákona dani z prevodu podlieha za podmienok stanovených všeobecným správnym opatrením nadobudnutie „dodaním podľa § 11 ods. 1 písm. a) bodu 1 [zákona o dani z obratu]...“, ktoré podlieha dani z obratu, okrem prípadu, že sa nehnuteľný majetok využíva na výstavbu a nadobúdate? si môže úplne alebo s?asti odpo?íta? da? z obratu v súlade s § 15 [zákona o dani z obratu]“.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

9 Dňa 6. februára 2004 spoločnosť J.J. Komen na základe notárskej zápisnice nadobudla s?asti nehnuteľného majetku („appartementsrechten“), ktoré zahŕňajú obchodné priestory nachádzajúce sa v nákupnej pasáži De Blauwe Steen v Hoorne. Za de? dodávky tohto nehnuteľného majetku sa považoval tento istý de?.

10 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na ú?ely prestavby predmetného nehnuteľného majetku na novú budovu boli už pred tým, než J.J. Komen nadobudla obchodné priestory, na žiados? a na ú?et predávajúceho uskuto?nené rozsiahle demola?né práce. Po tomto nadobudnutí J.J. Komen pokračovala v renovácii a prestavbe, takže výsledkom všetkých uskuto?nených prác, ?i už na ú?et predávajúceho, alebo na ú?et J.J. Komen, bolo postavenie novej budovy. Uskuto?nenými prácami nikdy počas tohto procesu prestavby budovy nedošlo k vzniku nezastavaného pozemku.

11 J.J. Komen z dôvodu dodávky nehnuteľného majetku dostala da?ový výmer týkajúci sa dani z prevodu. Da?ový kontrolór po tom, ?o mu bola podaná s?ťažnos? proti uvedenému výmeru, tento výmer potvrdil.

12 Žaloba, ktorú J.J. Komen podala proti tomuto rozhodnutiu na Rechtbank te Haarlem (Obvodný súd v Haarleme), bola zamietnutá ako nedôvodná. Tento súd najmä rozhodol, že v okamihu dodávky bola nákupná pasáž ešte v prevádzke a že práce nepokročili do takého štádia, aby bolo možné potvrdi? existenciu novej budovy.

13 Odvolanie, ktoré J.J. Komen podala proti tomuto rozhodnutiu na Gerechtshof Amsterdam (Odvolací súd v Amsterdame), bolo zamietnuté rozsudkom z 19. mája 2008, ktorý potvrdil skutkové okolnosti prijaté prvostupňovým súdom a konštatoval, že dodávka nehnuteľného majetku je oslobodená od DPH v súlade s § 11 ods. 1 písm. a) zákona o dani z obratu, a preto podlieha dani z prevodu.

14 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru navyše vyplýva, že z dôvodu poškodenia predmetnej budovy vo veci samej v dôsledku demola?ných prác za?atých minimálne v septembri 2003 jeden z obchodov, ktorý sa nachádza v tejto budove, od novembra 2003 neplatil svoj prenájom. Konkrétne bol vstup do uvedenej budovy obmedzený a budova už bola bez osvetlenia.

15 S prihliadnutím však najmä na správy príslušného da?ového kontrolóra Gerechtshof Amsterdam rozhodol, že v okamihu dodávky bola nákupná pasáž ešte sprístupnená verejnosti a že aspo? jeden obchod bol v prevádzke, takže existujúca budova sa mala ešte považova? za budovu, ktorá bola ako taká v prevádzke.

16 J.J. Komen podala proti uvedenému rozsudku kasa?ný opravný prostriedok s tvrdením, že šiesta smernica, najmä jej ?lánok 13 B písm. g) a ?lánok 4 ods. 3 písm. a) sa majú vyklada? v

zmysle, že dodávka nehnuteľného majetku, o aký ide vo veci samej, podlieha DPH.

17 Podľa generálneho advokáta v konaní na vnútroštátnom súde kasačného opravnému prostriedku treba vyhovieť najmä z dôvodu konštatovaní vyplývajúcich z rozsudku z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Zb. s. I-11079), v ktorom Súd prvého stupňa pri posudzovaní plnenia podliehajúceho DPH prijal za kritérium úmysel strán zúčastnených na plnení. Podľa návrhov uvedeného generálneho advokáta vzhľadom na skutočnosť, že hospodársky cieľ sledovaný demolačnými prácami, ktoré začali pred predajom budovy, spočíval vo vytvorení novej budovy, štádiom, v akom sa nachádzali práce v okamihu predaja, už nie je teda dôležité, takže plnenie sa má kvalifikovať ako plnenie podliehajúce DPH.

18 Vzhľadom na uvedené návrhy a so zreteľom na nedávnu judikatúru Súdneho dvora vyplývajúcu z citovaného rozsudku Don Bosco Onroerend Goed si vnútroštátny súd kladie otázku, či dodávku budovy, na ktorej prebieha prestavba s cieľom postavenia novej budovy, možno považovať za dodávku novej budovy pred jej prvým obsadením, alebo ide o dodávku existujúcej budovy, kde k prvému obsadeniu došlo už v minulosti. Tento súd si tiež kladie otázku, či štádiom, v ktorom sa nachádzajú práce súvisiace s prestavbou v okamihu dodávky, alebo skutočnosť, že predávajúci alebo kupujúci chce uskutočniť prestavbu a že uvedené práce súvisiace s prestavbou sú uskutočnené na žiadosť a na úžit jedného alebo druhého, alebo dokonca na žiadosť a na úžit oboch, majú vplyv na odpoveď na túto otázku.

19 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdneho dvoru túto otázku:

„Má sa článok 13 B písm. g) v spojení s článkom 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice... vykladať v tom zmysle, že dodávka budovy, pri ktorej predávajúci pred jej dodávkou vzhľadom na postavenie novej budovy uskutočnil prestavbu (rekonštrukciu), pričom po dodávke v stavebných a rekonštrukčných prácach pokračujúci, ktorý ich aj dokončil, nie je oslobodená od DPH?“

### **O prejudiciálnej otázke**

20 V prvom rade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa výrazy použité na označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 13 šiestej smernice majú vykladať doslovne, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého dodania tovaru a každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa oslobodenie od dane uvedené v tomto článku 13 malo vykladať spôsobom, ktorý by mu odnímal jeho účinky (pozri rozsudok Don Bosco Onroerend Goed, už citovaný, bod 25 a citovanú judikatúru).

21 Oslobodenie od DPH stanovené v článku 13 B písm. g) šiestej smernice sa vzťahuje na dodávky existujúcich budov alebo časti budov a na pozemok, na ktorom stoja. Naopak, v súlade s článkom 4 ods. 3 písm. a) tejto smernice členské štáty môžu zaviesť DPH na dodávku budovy alebo časti budovy a na pozemok, na ktorom stojí, ku ktorej došlo pred prvým obsadením.

22 V súlade s uvedeným článkom 4 ods. 3 písm. a) členské štáty môžu určiť podmienky uplatnenia kritéria týkajúceho sa prvého obsadenia na prestavby budov, ako aj pojmu pozemok, na ktorom stoja.

23 § 11 zákona o dani z obratu stanovuje, že dodávka nehnuteľného majetku podlieha DPH v prípade prestavby existujúcej budovy, „ak výsledkom prestavby alebo renovácie je stavebné

dielo“.

24 Za okolností, o aké ide vo veci samej, treba preskúmať, ako sa má na účely uplatnenia DPH postupovať v prípade dodávky, ku ktorej došlo v období, v ktorom bola uskutočnená prestavba existujúcej budovy na novú budovu.

25 V tejto súvislosti je potrebné určiť, pokiaľ ide o DPH, či dodávka, ku ktorej došlo, zatiaľ čo predávajúci vykonal len čiastočné demolačné práce, pričom stavebné práce boli uskutočnené nadobúdateľom až po uvedenej dodávke, je oslobodená od DPH v súlade s článkom 13 B písm. g) šiestej smernice, alebo naopak, podlieha dani podľa článku 4 ods. 3 písm. a) uvedenej smernice.

26 V tomto ohľade treba uviesť, že okolnosti vo veci samej sú odlišné od okolností, ktoré viedli k vyhláseniu citovaného rozsudku Don Bosco Onroerend Goed. Vo veci, v ktorej bolo rozhodnuté týmto rozsudkom, hoci zastavaný pozemok dodal predávajúci, ten sa voči kupujúcemu najmä zaviazal zabezpečiť demoláciu, takže Súdny dvor mohol v bode 39 uvedeného rozsudku konštatovať, že dodávka sa v skutočnosti týkala „pozemku určeného na stavbu“, a v bode 42 tohto istého rozsudku určil, že vnútroštátny súd má preskúmať, či plnenie – ktoré nemôže spadať pod článok 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice – by mohlo naopak spadať pod prípady článku 4 ods. 3 písm. b) tejto smernice ako dodávka stavebného pozemku.

27 Holandská vláda zastáva názor, že pokiaľ nebol odstránený posledný kameň, dodávka nehnuteľného majetku, ktorý tvorí pozemok a čiastočne zdemolovaná budova, sa má považovať za dodávku existujúcej budovy, ktorá je ako taká oslobodená od DPH. Bolo by to až od okamihu polozenia prvého kameňa, keď by sa dodávka týkala novej budovy.

28 Za okolností, o aké ide vo veci samej, boli pritom pred uskutočnením dodávky vykonané len práce spočívajúce v čiastočnej demolácii existujúcej budovy, pričom stavebné práce v súvislosti s novou budovou ešte nezačali, takže táto istá vláda sa domnieva, že dotknuté plnenie musí byť oslobodené od DPH, lebo sa týka dodávky existujúcej budovy.

29 Pokiaľ ide o J.J. Komen, táto spoločnosť tvrdí, že vzhľadom na skutočnosť, že práce spočívajúce v prestavbe začali pred dňom uskutočnenia dodávky, pričom cieľom tejto prestavby bolo postavenie novej budovy, štádium, v ktorom sa nachádzali práce v okamihu dodávky, nemôže mať vplyv na odpoveď na prejudiciálnu otázku.

30 J.J. Komen počas pojednávania tiež uviedla, že spoločný úmysel strán postaviť novú budovu vyplýva najmä zo skutočností, že predávajúci pred dodávkou a na svoj účet získal stavebné povolenie, na základe ktorého po uskutočnení dodávky v prácach pokračoval kupujúci. Túto informáciu potvrdzuje dodací list zo 6. februára 2004 vystavený vo forme notárskej zápisnice.

31 Pokiaľ ide o Európsku komisiu, domnieva sa, že o dodávku novej budovy ide len vtedy, ak bola prestavba dokončená, alebo prinajmenšom značne pokročila s cieľom vytvoriť podstatne odlišnú budovu, ktorú možno obsadiť.

32 Je potrebné pritom konštatovať, pokiaľ ide o stavebný pozemok, že práce spočívajúce v prestavbe, ktorých výsledkom je postavenie novej budovy, zahŕňajú demolačné práce.

33 Čo sa týka tvrdenia, podľa ktorého treba tiež zohľadniť spoločný úmysel strán, ktorý spočíval v postavení novej budovy na základe prestavby, je potrebné uviesť, že Súdny dvor už rozhodol, že deklarováný 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 (pozri analogicky rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman,

268/83, Zb. s. 655, bod 24, a z 10. novembra 2011, Schriever, C-444/10, Zb. s. I-11071, bod 38).

34 Medzi takéto dôkazy patrí štádium, v ktorom sa práce spočívajúce v prestavbe nachádzajú, a prípadne využitie daného nehnuteľného majetku v rovnakom čase.

35 Za týchto okolností príslušným vnútroštátnym súdom prípadne prislúcha uistiť sa, že v rámci plnenia nejde len o umelú konštrukciu bez hospodárskeho cieľa a vytvorenú iba s cieľom dosiahnutia daňovej výhody (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. októbra 2011, Tanoarch, C-504/10, Zb. s. I-10853, bod 51 a citovanú judikatúru).

36 Zo samotného znenia článku 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v každom prípade vyplýva, že do rozsahu pôsobnosti DPH môže spadať len dodávka budov „pred ich prvým obsadením“, pričom ide o kritérium, v súvislosti s ktorým členským štátom prislúcha určiť podmienky uplatnenia v prípade prestavby bodov.

37 V tejto veci zrejme jednak z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že práce uskutočnené predávajúcim spočívali len v čiastočnej demolácii budovy, ktorá bola predmetom dodávky, a jednak z rozhodnutí Rechtbank te Haarlem a Gerechtshof Amsterdam, ktoré tvoria prílohu uvedeného rozhodnutia, že uvedené súdy v rámci posúdenia skutkových okolností, ktoré vyplývajú z ich právomoci, konštatovali, že predmetná existujúca budova vo veci samej bola v okamihu dodávky prinajmenšom využívaná, takže dotknutá nákupná pasáž bola ešte sprístupnená verejnosti a že aspoň jeden obchod bol v prevádzke.

38 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že za okolností, za ktorých sa preukáže, ako aj v okamihu dodávky budovy, že predávajúcim boli vykonané len čiastočné demolačné práce v existujúcej budove, ktorá je navyše sčasti obsadená, zatiaľ čo samotné práce spočívajúce prípadne v prestavbe uvedenej budovy na novú budovu budú v celom rozsahu vykonané kupujúcim po uskutočnení dodávky, túto dodávku nemožno kvalifikovať ako dodávku budovy a pozemku, na ktorom stojí, pred svojím prvým obsadením v zmysle prestavby budovy podľa článku 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice.

39 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 13 B písm. g) šiestej smernice v spojení s článkom 4 ods. 3 písm. a) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH stanovené v prvom uvedenom ustanovení sa vzťahuje na plnenie spočívajúce v dodávke nehnuteľného majetku, ktorý tvorí pozemok a existujúca budova, ktorá je v prestavbe na novú budovu, o akú ide vo veci samej, pretože v okamihu tejto dodávky boli na existujúcej budove vykonané len čiastočné demolačné práce, a prinajmenšom ako taká bola ešte využívaná.

## O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článok 13 B písm. g) smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v spojení s článkom 4 ods. 3 písm. a) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH stanovené v prvom uvedenom ustanovení sa vzťahuje na plnenie spočívajúce v dodávke nehnuteľného majetku, ktorý tvorí pozemok a existujúca budova, ktorá je v prestavbe na novú budovu, o**

**akú ide vo veci samej, pretože v okamihu tejto dodávky boli na existujúcej budove vykonané len čiastočné demolačné práce, a prinajmenšom ako taká bola ešte využívaná.**

Podpisy

\* Jazyk konania: holandčina.