

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. septembra 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Predaj pozemku, na ktorom sa v ťase dodania nachádza budova – Kvalifikácia – Články 12 a 135 – Pojem ‚stavebný pozemok‘ – Pojem ‚budova‘ – Posúdenie hospodárskej a obchodnej reality – Vyhodnotenie objektívnych prvkov – Úmysel strán“

Vo veci C-71/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko) z 24. januára 2018 a doručený Súdnemu dvoru 2. februára 2018, ktorý súvisí s konaním:

Skatteministeriet

proti

KPC Herning,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J. C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. januára 2019,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- KPC Herning, v zastúpení: K. Bastian a T. Frøbert, advokater,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Nymann-Lindegren a M. Wolff, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci S. Horsbøl Jensen, advokat,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci H. Peytz, advokat,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 19. marca 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 12 a 135 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L

347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteministeriet (Ministerstvo financií, Dánsko) a KPC Herning A/S, spoločnosťou založenou podľa dánskeho práva, vo veci dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú treba zaplatiť za dodanie nehnuteľnosti.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 ods. 2 smernice 2006/112 uvádza:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo započítané rôzne nákladové prvky.

...“

4 Článok 12 tejto smernice 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.

Členské štáty môžu stanoviť pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov a môžu určiť, čo znamená pojem ‚pozemky, na ktorých stoja‘.

...

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

5 Článok 135 smernice 2006/112 stanovuje:

„1. 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);

...“

Dánske právo

6 Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (konsolidovaný zákon o dani z pridanej hodnoty) v znení zákona ? 520 z 12. júna 2009, ktorý bol kodifikovaný pod ? 760 z 21. júna 2016 (?alej len „zákon o DPH“) vo svojom § 13 ods. 1 bode 9 stanovuje:

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

...

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

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

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

7 § 13 ods. 3 tohto zákona znie:

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

8 Ministerstvo financií využilo prostredníctvom bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (nariadenie ? 1370, ktorým sa mení nariadenie o zákone o dani z pridanej hodnoty), z 2. decembra 2010, oprávnenie podľa § 13 ods. 3 zákona o DPH na vymedzenie transakcií podliehajúcich DPH. Ustanovenia tohto nariadenia, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej, prebralo bekendtgørelse ? 808 om merværdiafgift (nariadenie ? 808 o dani z pridanej hodnoty) z 30. júna 2015 (?alej len „nariadenie o DPH“). § 54 ods. 1 tohto nariadenia stanovuje:

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

9 § 56 ods. 1 nariadenia o DPH znie takto:

„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.“

10 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (usmernenie ministerstva financií k DPH z predaja nových budov a stavebných pozemkov) vo svojom oddiele 2.2 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 určení 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. ‚kôľňa‘), 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.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 KPC Herning je dánska developerská a stavebná spoločnosť, ktorá sa zaoberá výstavbou rezidenčných projektov a vykonáva stavebné projekty v rámci zmlúv o dodávke na kľúč v Dánsku.

12 V máji 2013 sa KPC Herning a Boligforeningen Kristiansdal (Bytové družstvo Kristiansdal) rozhodli navrhnuť projekt vytvorenia sociálnych bytových jednotiek pre mladých na pozemku vo vlastníctve Odense Havn (prístav Odense, Dánsko), nazývaný „Finlandkaj 12“. Tento projekt bol predmetom diskusií s mestom Odense a prístavom Odense.

13 Na jeseň 2013 KPC Herning kúpila od prístavu Odense pozemok, nazývaný „Finlandkaj 12“, s existujúcim skladom postaveným na tomto pozemku. Kúpna zmluva bola podmienená viacerými podmienkami, medzi ktoré patrí najmä podmienka, že KPC Herning uzatvorí s bytovým družstvom zmluvu na účely realizácie výstavby sociálnych bytových jednotiek pre mladých na dotknutom pozemku.

14 Dňa 5. decembra 2013 KPC Herning predala pozemok, nazývaný „Finlandkaj 12“, spolu so skladom Bytovému družstvu Kristiansdal. Zmluvy uzavreté pri tejto príležitosti medzi stranami tvorili celkový zmluvný rámec, z ktorého vyplývalo, že predaj sa viaže na podmienku, že KPC Herning sa zaväzuje navrhnuť, vybudovať a dodať na kľúč sociálne bytové jednotky pre mladých ľudí na tomto pozemku.

15 Konkrétne bolo stanovené, že Bytové družstvo Kristiansdal sa zaväzuje postarať o čiastočné odstránenie skladu postaveného na pozemku, nazývanom „Finlandkaj 12“, pričom zachovaná mala ostať iba stredná časť priestoru a niektoré časti jeho technického vybavenia. Okrem toho sa strany zhodli na tom, že KPC Herning je povinná dodať kompletnú stavbu určenú na bývanie v dokončenom stave na tomto pozemku. Bytové družstvo Kristiansdal uskutočnilo čiastočné odstránenie skladu na svoje vlastné náklady a riziká.

16 Je nesporné, že k dátumu následných prevodov pozemku a skladu bol tento sklad plne funkčný.

17 Dňa 10. decembra 2013 sa KPC Herning obrátila na Skatterrådet (Rada pre daňové otázky, Dánsko) s otázkou, či predaj pozemku, nazývaného „Finlandkaj 12“, ako aj skladu prístavom Odense a následný predaj tej istej nehnuteľnosti boli oslobodené od DPH. Vo svojej odpovedi z 24. júna 2014 tento orgán odpovedal záporne.

18 Landsskatteret (Národná komisia pre daňové konania, Dánsko), na ktorú sa KPC Herning odvolala, rozhodnutím z 9. decembra 2015 rozhodla, že neexistoval základ pre kvalifikáciu nehnuteľnosti ako stavebného pozemku, ktorého predaj podlieha DPH z toho dôvodu, že v okamihu oboch predajov sa na tomto pozemku nachádzala budova. Avšak rozhodla, že vzhľadom na to, že Bytové družstvo Kristiansdal odstránilo sklad až po predaji prístavom Odense spoločnosti KPC Herning, nemožno tiež vychádzať z toho, že tieto dve uvedené strany uskutočnili jedinou transakciu zahŕňajúcu demolačné práce, ako to bolo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Ministerstvo financií podaním z 9. marca 2016 podalo žalobu proti rozhodnutiu Národnej komisie pre daňové odvolacie konania na Retten i Herning (súd v Herningu, Dánsko), ktorý vec postúpil na Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko) z dôvodu zásadných otázok, ktoré obsahuje.

20 Ministerstvo financií pred vnútroštátnym súdom tvrdilo, že v súlade s rozsudkom z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, bod 43), prináleží členským štátom, aby definovali pojem „stavebný pozemok“. Táto právomoc by sa podľa jeho názoru mala vykonávať v rámci obmedzení vyplývajúcich z oslobodení od dane stanovených v článku 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice 2006/112, pokiaľ ide o nehnuteľnosti pozostávajúce z budovy a pozemku, na ktorom stoja, a nezastavané pozemky, ktoré nie sú určené na výstavbu.

21 V dánskom práve sa pojem „stavebný pozemok“ vzťahuje na nezastavané pozemky, keďže hospodárska realita, a teda otázka, či je pozemok určený na umiestnenie novej stavby, sú v tejto súvislosti rozhodujúce. Tento výklad nezabavuje článok 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 jeho podstaty, keďže nevedie k tomu, že každé dodanie existujúcej budovy a pozemku, na ktorom stojí, je kvalifikované ako dodanie stavebného pozemku. Okrem toho je tento výklad v súlade s rozsudkom z 20. februára 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 23), podľa ktorého predstavuje zohľadnenie hospodárskej reality základné kritérium pre uplatnenie spoločného systému DPH.

22 V dôsledku toho treba transakcie uskutočnené prístavom Odense a spoločnosťou KPC Herning kvalifikovať ako dodanie stavebného pozemku. Skutočnosť, že budova určená na používanie ako sklad, ktorá sa nachádzala na pozemku, nebola kompletne odstránená, nemá na túto kvalifikáciu nijaký vplyv, keďže neodstránenú časť tejto budovy nemožno považovať za „budovu“ v zmysle článku 12 ods. 2 smernice 2006/112.

23 Naproti tomu KPC Herning tvrdí, že pozemok, na ktorom je budova, nemožno kvalifikovať ako stavebný pozemok, pokiaľ nie sú splnené osobitné podmienky rozsudku z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), čo nie je prípad prejednávanej veci. Vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, bol predávajúci poverený zbúraním existujúcej budovy na to, aby dodal prázdny pozemok v rámci plnenia pozostávajúceho z viacerých zložiek.

24 KPC Herning tiež tvrdí, že treba rozlišovať medzi dodaním budov a dodaním

nezastavaného pozemku v zmysle ?lánku 12 ods. 2 a ?lánku 135 ods. 1 písm. k) smernice 2006/112. Pojmy použité v týchto ustanoveniach musia byť vykladané autonómne a nesmú byť zbavené ich účinkov, čo potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora (rozsudky z 8. júna 2000, Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, bod 48; z 11. júna 2009, RLRE Tellmer Property, C?572/07, EU:C:2009:365, bod 15, a zo 17. januára 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, bod 25).

25 Podľa ?lánku 12 ods. 3 v spojení s ?lánkom 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice 2006/112 predstavujú podľa jej názoru stavebné pozemky podkategóriu nezastavaných pozemkov. Smernica 2006/112 tak podľa spoločnosti KPC Herning ponecháva ?lenským štátom iba rozhodnutie o tom, či a za akých podmienok možno nezastavané pozemky považovať za „stavebný pozemok“.

26 Okrem toho na účely posúdenia transakcie z hľadiska smernice 2006/112 prináleží vnútroštátnym orgánom v súlade s judikatúrou Súdneho dvora zohľadniť objektívnu povahu plnenia a nie subjektívny úmysel strán (rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C?409/04, EU:C:2007:548, bod 39).

27 V prejednávanej veci z týchto zásad vyplýva, že oba predmetné predaje sa majú kvalifikovať ako dodanie pozemku, na ktorom stojí existujúca budova.

28 Za týchto okolností Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v súlade s ?lánkom 135 ods. 1 písm. j) v spojení s ?lánkom 12 ods. 1 písm. a) a ?lánkom 12 ods. 2 na jednej strane a s ?lánkom 135 ods. 1 písm. k) v spojení s ?lánkom 12 ods. 1 písm. b) a ?lánkom 12 ods. 3 na druhej strane smernice [2006/112], ak ?lenský štát, za podmienok, o aké ide v spore vo veci samej, považuje dodanie pozemku, na ktorom sa v ?ase dodania nachádza budova, za predaj stavebného pozemku, ktorý podlieha dani z pridanej hodnoty [DPH], ak úmyslom zmluvných strán je kompletne alebo čiastočné odstránenie tejto budovy na účely vytvorenia priestoru pre novú budovu?“

O prejudiciálnej otázke

29 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ?lánok 12 ods. 1 písm. a) a b) a ?lánok 12 ods. 2 a 3, ako aj ?lánok 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že dodanie pozemku, na ktorom sa v ?ase dodania nachádza budova, možno považovať za dodanie „stavebného pozemku“, ak je úmyslom strán, aby bola budova úplne alebo čiastočne odstránená na účely vytvorenia priestoru pre novú budovu.

30 Vnútroštátny súd sa teda snaží zistiť, aký režim DPH sa uplatní na dva predaje dotknuté vo veci samej, ktoré uskutočnili jednak prístav Odense a KPC Herning, a jednak KPC Herning a Bytové družstvo Kristiansdal. Obe tieto transakcie sa týkali tej istej nehnuteľnosti pozostávajúcej z pozemku a budovy určené na použitie ako sklad, ktorá sa na ?om nachádzala.

31 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, je nesporné, že pred dotknutými predajmi bola budova určená na použitie ako sklad využívaná prístavom Odense, a že ku dňu dodania spoločnosti KPC Herning a následne Bytovému družstvu Kristiansdal bola plne funkčná. Je tiež nesporné, že jednotlivé zmluvy uzatvorené v tomto rámci podmienovali tieto predaje tým, že KPC Herning zrealizuje na dotknutom pozemku projekt výstavby sociálnych bytov.

32 Na pojednávaní pred Súdny dvorom KPC Herning, dánska vláda a Európska komisia vychádzali z toho, že na účely kvalifikácie oboch po sebe nasledujúcich predajov, a teda aj na

určenie príslušného režimu DPH, treba dotknuté transakcie posudzovať ako samostatné plnenia. Nezhodujú sa však v tom, ako treba vykladať smernicu 2006/112, a pre uvedené transakcie navrhujú tri rôzne kvalifikácie. Zatiaľ čo podľa spoločnosti KPC Herning treba každú z transakcií kvalifikovať ako „dodanie existujúcej budovy“ v zmysle článku 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice, dánska vláda sa domnieva, že ich treba kvalifikovať ako „dodanie stavebného pozemku“ v zmysle článku 12 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice. Komisia rozlišuje medzi dvoma predmetnými transakciami a domnieva sa, že prvá transakcia sa týka dodania existujúcej budovy. Druhá transakcia naopak nie je iba predajom, ale zahŕňa aj výstavbu nových budov. Z toho dôvodu mala byť považovaná za „dodanie budovy a pozemku, na ktorom stojí“ pred prvým obývaním v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) tej istej smernice.

33 Tieto výkladové rozdiely vyplývajú z nezhody spoločnosti KPC Herning, dánskej vlády a Komisie o význame, ktorý sa má priznať zmluvným ustanoveniam a vôli strán, ktorú z nich možno vyvodí na účely kvalifikácie transakcie z hľadiska DPH v situácii, keď zmluvne dohodnuté projekty a práce súvisiace s predajom nehnuteľnosti ešte v čase dodania tejto nehnuteľnosti neboli vykonané. V prejednávanej veci tak treba určiť, či a v akom rozsahu treba zohľadniť úmysel čiastočne odstrániť existujúcu budovu určenú na používanie ako sklad postavenú na pozemku, nazvanom „Finlandkaj 12“, ako aj úmysel nahradiť ju novou budovou.

34 Objavuje sa tak najprv otázka, za akých okolností treba viacero po sebe nasledujúcich plnení, ako je predaj budovy s pozemkom, na ktorom je postavená, odstránenie tejto budovy, a následne výstavbu novej budovy, považovať z hľadiska DPH ako transakcie, ktoré sú samostatné, alebo za jedinú transakciu zloženú z niekoľkých neoddeliteľne spojených plnení.

35 V tejto súvislosti vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, že keď súbor prvkov a úkonov tvorí jedinú transakciu, potom je opodstatnené vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa predmetná transakcia vykonáva, s cieľom určiť, či táto transakcia predstavuje na účely DPH dve alebo viaceré odlišné plnenia, alebo jediné plnenie [rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 29].

36 Súdny dvor zároveň na jednej strane rozhodol, že z článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112 vyplýva, že každá transakcia sa má obvykle považovať za odlišnú a nezávislú, a na druhej strane, že transakcia pozostávajúca z jediného plnenia z hospodárskeho hľadiska nesmie byť neprirodzene členená, aby sa nezmenila funkcia systému DPH [rozsudok z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 30].

37 Za určitých okolností viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene, a teda oddelene viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa však musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu (rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 32).

38 O jediné plnenie ide vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou súvisia spolu tak úzko, že objektívne tvoria jediné neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené (rozsudok z 28. februára 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 30). Je to tak 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. Predovšetkým musí byť plnenie považované za vedľajšie vo vzťahu k hlavnému plneniu, ak samo osebe nie je pre zákazníkov cieľom, ale je len prostriedkom lepšieho využitia hlavnej služby poskytovateľa (rozsudok z 19. decembra 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 34).

39 Na určenie, či poskytnuté plnenia predstavujú viacero nezávislých plnení alebo jediné plnenie, treba skúmať charakteristické prvky dotknutej transakcie. Neexistuje absolútne pravidlo,

pokiaľ ide o určenie rozsahu plnenia z hľadiska DPH, a preto treba na určenie rozsahu plnenia zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých prebieha dotknutá transakcia (rozsudok zo 17. januára 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32).

40 Pri tomto celkovom posudzovaní okolností treba zohľadniť deklarováný úmysel strán v súvislosti so zdanením určitej operácie DPH, a to pod podmienkou, že bude podložený objektívnymi dôkazmi (rozsudok z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 33).

41 Pokiaľ ide o kvalifikáciu predaja pozemku s existujúcou budovou, ktorej čiastočné alebo úplné odstránenie sa plánuje, Súdny dvor už niekedy poskytol údaje týkajúce sa objektívnych prvkov, ktoré môžu byť v tejto súvislosti relevantné.

42 V rozsudku z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, body 39, 40 a 44), tak Súdny dvor najprv konštatoval, že hospodársky cieľ sledovaný predávajúcim a kupujúcim nehnuteľnosti spočíval v dodaní pozemku určeného na výstavbu. V tejto súvislosti poznamenal, že predávajúci zodpovedá za odstránenie existujúcej budovy na dotknutom pozemku a že náklady na toto odstránenie sú minimálne sčasti znášané kupujúcim. Rovnako uviedol, že ku dňu dodania nehnuteľnosti sa už s odstraňovaním budovy začalo. Vzhľadom na tieto okolnosti Súdny dvor kvalifikoval dodanie dotknutej nehnuteľnosti, ako aj odstránenie existujúcej budovy ako jedinú transakciu spočívajúcu v dodaní nezastavaného pozemku.

43 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že medzi relevantné objektívne skutočnosti, ktoré treba zohľadniť na účely kvalifikácie danej transakcie z hľadiska DPH, patrí okrem iného štádium, v ktorom sa ku dňu dodania nehnuteľnosti pozostávajúcej z pozemku a budovy nachádzajú demolačné práce alebo prestavba vykonávaná predávajúcim, užívanie tejto nehnuteľnosti k rovnakému dátumu, ako aj záväzok predávajúceho uskutočniť demolačné práce na účely budúcej stavby (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 34, a zo 17. januára 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 33).

44 Okrem toho Súdny dvor vo svojom rozsudku z 8. júla 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, body 12 a 15), keď rozhodoval o otázke, či treba dodanie stavebného pozemku a následnú výstavbu novej budovy na tomto pozemku, ktoré sú upravené rámcovou zmluvou, kvalifikovať ako jedinú transakciu, zohľadnil okolnosť, že transakcia týkajúca sa pozemku na jednej strane, a dodanie tovaru a poskytovanie služieb na druhej strane predstavujú právne odlišné transakcie, ktoré uskutočňujú rôzni podnikatelia. So zreteľom na tieto skutočnosti rozhodol, že napriek hospodárskej súvislosti všetkých dotknutých transakcií a ich spoločnému účelu, ktoré spočívali vo výstavbe budovy na nadobudnutom pozemku, nebolo za okolností, o aké ide v tejto veci, potrebné tieto transakcie kvalifikovať ako jedinú transakciu.

45 Pokiaľ ide vo veci samej o prvý dotknutý predaj, v rámci ktorého KPC Herning kúpila od prístavu Odense nehnuteľnosť skladajúcu sa z pozemku a budovy určenej na použitie ako sklad, v bode 31 tohto rozsudku už bolo uvedené, že tento sklad bol ku dňu jeho dodania plne funkčný. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že žiadna zo strán tejto kúpnej zmluvy nebola poverená odstránením tohto skladu, pričom toto odstránenie sa navyše uskutočnilo až po nadobudnutí dotknutej nehnuteľnosti Bytovým družstvom Kristiansdal.

46 Za týchto podmienok treba vychádzať z toho, že taká transakcia, akou je prvý predaj, je odlišnou a nezávislou transakciou od neskorších transakcií spoločnosti KPC Herning a Bytového družstva Kristiansdal, a najmä od čiastočného odstránenia dotknutého skladu.

47 Samotná skutočnosť, že predaj upravený v zmluve, ktorú uzavrel prístav Odense a KPC Herning, bol viazaný na podmienku, že KPC Herning uzavrie zmluvu s bytovým družstvom na účely realizácie projektu výstavby sociálnych bytov na dotknutej nehnuteľnosti, nemôže prepojiť jednotlivé transakcie takým spôsobom, aby ich bolo možné považovať za jediné neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené.

48 V rámci druhého predaja dotknutého vo veci samej kúpilo Bytové družstvo Kristiansdal od spoločnosti KPC Herning pozemok a sklad, ktoré tejto spoločnosti predtým predal prístav Odense. Ako vyplýva zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, sklad sa v záse dodania Bytovému družstvu Kristiansdal mohol stále účinne využívať. V nadväznosti na toto dodanie sa predávajúci, a to KPC Herning, vôbec nepodieľala na čiastočnom odstránení skladu. Kupujúci na svoje vlastné náklady a riziko poveril potrebnými prácami tretí podnik. S výhradou overenia, ktoré prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu, sa tak zdá, že odstránenie skladu bolo transakciou, ktorá je nezávislá od jeho predaja, a z hospodárskeho hľadiska netvorilo s týmto predajom jediné plnenie.

49 Je pravda, že predaj pozemku so skladom bol podľa všetkého podmienený tým, že predávajúci pri výstavbe novej budovy zachová určité dané prvky existujúcej budovy. Podobne, ako bolo uvedené v bode 47 tohto rozsudku, táto jediná okolnosť nemôže prepojiť jednotlivé transakcie takým spôsobom, aby tvorili neoddeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené.

50 V dôsledku toho, ako uviedol aj generálny advokát v bodoch 31 a 32 svojich návrhov, také transakcie, akými sú oba predaje dotknuté vo veci samej, nemožno považovať za transakcie spadajúce do jedného a toho istého celku, a z hľadiska DPH sa musia posudzovať samostatne.

51 Za týchto okolností treba ešte preskúmať otázku, či tieto transakcie možno kvalifikovať ako „dodanie stavebného pozemku“ v zmysle článku 12 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112.

52 Podľa článku 12 ods. 3 uvedenej smernice sa za „stavebný pozemok“ na účely uvedeného odseku 1 písm. b) považuje neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zdefinujú ako stavebný pozemok.

53 Členské štáty pri zdefinovaní pozemkov, ktoré sa majú považovať za „stavebné pozemky“, majú rešpektovať cieľ sledovaný článkom 135 ods. 1 písm. k) smernice 2006/112, ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu (rozsudok zo 17. januára 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30).

54 Ako uviedol generálny advokát v bode 59 svojich návrhov, miera voľnej úvahy členských štátov pri definovaní pojmu „stavebný pozemok“ je tiež obmedzená rozsahom pojmu „budova“, ktorý normotvorca Únie vymedzil veľmi široko v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice 2006/112 tak, že zahŕňa „akúkoľvek stavbu pevne spojenú so zemou“.

55 Okrem toho článok 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 stanovuje, že od DPH je oslobodené dodanie budov, okrem dodaní uvedených v jej článku 12 ods. 1 písm. a). Toto ustanovenie odkazuje na dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním.

56 Tieto ustanovenia posudzované vo vzájomnej súvislosti tak rozlišujú medzi tým, či ide o existujúcu alebo novú budovu, pričom predaj existujúceho nehnuteľného majetku v zásade nepodlieha DPH (rozsudok zo 16. novembra 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16,

EU:C:2017:869, bod 30).

57 *Ratio legis* týchto ustanovení predstavuje relatívna absencia pridanej hodnoty vyplývajúcej z predaja existujúcej budovy. Následný predaj budovy po jej prvom dodaní konečného spotrebiteľovi, ktoré znamená koniec výrobného procesu, totiž nevytvára značnú pridanú hodnotu, v dôsledku čoho musí byť v zásade oslobodený od dane (rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 31).

58 V prejednávanvej veci ani prvý, ani druhý predaj nehnuteľnosti dotknutej vo veci samej zrejme nezvýšil hospodársku hodnotu tejto nehnuteľnosti, takže obe tieto transakcie nepriniesli významnú pridanú hodnotu na to, aby podliehali DPH v súlade s judikatúrou citovanou v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku.

59 Ak by sa predaj takého plne funkčného skladu, aký sa predáva vo veci samej, mohol považovať za dodanie stavebného pozemku, a nie za dodanie existujúcej budovy a pozemku, na ktorom stojí, iba na základe úmyslu strán kúpnej zmluvy, boli by tým dotknuté zásady smernice 2006/112 a hrozilo by, že oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice bude zbavené svojej podstaty.

60 Takýto výklad by bol v rozpore s uvedeným ustanovením. Výklad pojmov použitých na zadefinovanie oslobodení uvedených v článku 135 ods. 1 smernice 2006/112 musí byť totiž v súlade s cieľmi, ktoré sledujú, a musí spĺňať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Tieto výrazy tak nemôžu byť vykladané spôsobom, ktorý zbavuje tieto oslobodenia ich účinkov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, body 39 a 40).

61 Okrem toho, ako vyplýva z rozsudkov z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), a zo 17. januára 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), predaj nehnuteľnosti zloženej z pozemku a budovy, ktorej odstránenie sa plánuje, sa považuje za jedinú transakciu, ktorej predmetom je dodanie nezastavaného pozemku, a nie dodanie budovy a pozemku, na ktorom stojí, iba ak sú splnené určité objektívne okolnosti, ako sú najmä okolnosti vymenované v bodoch 42 a 43 tohto rozsudku, ktoré preukazujú, že predaj je tak úzko spojený s odstránením budovy, že rozdelenie tohto plnenia by malo neprirodzenú povahu.

62 Z toho dôvodu transakcia pozostávajúca z dodania pozemku, na ktorom sa už prevádzkuje plne funkčná budova, ako je jednak predaj nehnuteľnosti dotknutej vo veci samej prístavom Odense spoločnosti KPC Herning, a jednak ďalší predaj tejto nehnuteľnosti spoločnosťou KPC Herning Bytovému družstvu Kristiansdal, ktoré sú hospodársky samostatnými plneniami a netvoria s inými plneniami jedinú transakciu, nemožno s výhradou overenia, ktoré prináleží vnútroštátnemu súdu, kvalifikovať ako predaj stavebného pozemku.

63 Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že na položenú otázku treba odpovedať tak, že článok 12 ods. 1 písm. a) a b) a článok 12 ods. 2 a 3, ako aj článok 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že transakciu dodania pozemku, na ktorom sa v rámci tohto dodania nachádza budova, nemožno považovať za dodanie „stavebného pozemku“, pokiaľ je táto transakcia hospodársky samostatná vo vzťahu k ďalším plneniam a netvorí spolu s nimi jedinú transakciu, a to aj v prípade, že úmyslom strán bolo úplné alebo čiastočné odstránenie budovy na účely vytvorenia priestoru pre novú budovu.

O trovách

64 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 Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 12 ods. 1 písm. a) a b) a článok 12 ods. 2 a 3, ako aj článok 135 ods. 1 písm. j) a k) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že transakciu dodania pozemku, na ktorom sa v rámci tohto dodania nachádza budova, nemožno považovať za dodanie „stavebného pozemku“, pokiaľ je táto transakcia hospodársky samostatná vo vzťahu k ďalším plneniam a netvorí spolu s nimi jedinú transakciu, a to aj v prípade, že úmyslom strán bolo úplné alebo čiastočné odstránenie budovy na účely vytvorenia priestoru pre novú budovu.

Podpisy

* Jazyk konania: dánčina.