

**Vec C-594/23**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

26. september 2023

**Vnútroštátny súd:**

Vestre Landsret

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

20. september 2023

**Žalobca:**

Skatteministeriet

**Žalovaní:**

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

## **Predmet konania vo veci samej**

Žaloba vo veci samej bola podaná proti rozhodnutiu Landsskatteret (Národná daňová komisia, Dánsko), v ktorom konštatovala, že dodanie pozemkov, ktoré je predmetom veci samej, nepredstavuje dodanie stavebných pozemkov, takže podľa článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH v spojení s jej článkom 12 ods. 1 písm. a) a článkom 12 ods. 2 na jednej strane a podľa článku 135 ods. 1 písm. k) tejto smernice v spojení s jej článkom 12 ods. 1 písm. b) a článkom 12 ods. 3 na druhej strane nejde o plnenia podliehajúce DPH. Žalobu vo veci samej, ktorou sa toto rozhodnutie napáda, podalo Skatteministeriet (Ministerstvo daní, Dánsko), ktoré tvrdí, že dotknuté pozemky predstavujú stavebné pozemky a že toto dodanie preto podlieha DPH.

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

Výklad pojmu „stavebný pozemok“ [pozri článok 135 ods. 1 písm. j) v spojení s článkom 12 ods. 1 písm. a) a článkom 12 ods. 2; článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 písm. b) a článkom 12 ods. 3]

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa podáva podľa článku 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálna otázka**

Je v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 v spojení s jej článkom 12 ods. 1 písm. a) a článkom 12 ods. 2 na jednej strane a s článkom 135 ods. 1 písm. k) tejto smernice v spojení s jej článkom 12 ods. 1 písm. b) a článkom 12 ods. 3 na druhej strane, ak členský štát za okolností, ako sú tie v konaní vo veci samej, považuje dodanie pozemku, na ktorom sú v čase dodania vybudované skôr vyliate základy a na ktorom až následne postavia obytnú budovu iní vlastníci, za predaj stavebného pozemku podliehajúci DPH?

## **Uvádzané právne predpisy Únie**

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

Zmluva o fungovaní Európskej únie, článok 267

C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304, body 46 a 54)

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869, bod 31)

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660, bod 54)

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783, body 34, 35, 51, 57 a 58)

### Uvádzané vnútroštátne predpisy

- 1 Zákon o DPH; konsolidovaný zákon č. 966 zo 14. októbra 2005 v znení neskorších predpisov: § 13 ods. 1 bod 9 písm. a) a b) a § 13 ods. 3.
- 2 Nariadenie č. 814 z 24. júna 2013: § 57 a 59.
- 3 Nariadenie č. 808 z 30. júna 2015: § 54 a 56, ako aj § 134 ods. 3 a 4.
- 4 Ustanovenie § 13 ods. 1 bodu 9 zákona o DPH (konsolidovaný zákon č. 966 zo 14. októbra 2005 v znení neskorších predpisov) v znení uplatniteľnom v čase, keď boli na stavebných pozemkoch, ktoré sú predmetom veci samej, vyliate základy, oslobodzovalo dodanie nehnuteľného majetku od dane. Toto ustanovenie zákona o DPH bolo založené na doložke o zachovaní *status quo* v článku 371 smernice o DPH v spojení s časťou B bodom 9 prílohy X k tejto smernici, ktorá nadväzovala na článok 28 ods. 3 písm. b) šiestej smernice v spojení s bodom 16 prílohy F k tejto smernici.
- 5 Toto oslobodenie od DPH bolo 1. januára 2011 čiastočne zrušené zákonom č. 520 z 12. júna 2009, ktorým sa do § 13 zákona o DPH vložila novela, ktorou sa skatteminister (minister daní, Dánsko) takisto oprávnil na vydanie nariadenia v oblasti DPH o podrobnejšom vymedzení a určení nehnuteľného majetku. Odvtedy sa v § 13 stanovovalo, že oslobodenie od DPH pri dodaní nehnuteľného majetku sa nevzťahuje na dodanie stavebného pozemku bez ohľadu na to, či bol pripravený, a na samostatné dodanie zastavaného pozemku. Novela nadobudla účinnosť 1. januára 2011.
- 6 Podľa dôvodovej správy k tomuto zákonu sa nenavrholi žiadne prechodné ustanovenia, keďže sa uvádzalo, že zákon sa bude uplatňovať iba na nové nehnuteľnosti, v prípade ktorých sa výstavba alebo prístavba/prestavba začne po nadobudnutí účinnosti tohto zákona. Za čas začatia novej výstavby sa považuje čas, keď sa začnú liať základy.
- 7 Minister daní následne vydal nariadenie v oblasti DPH o vymedzení pojmu „nehnuteľný majetok“. V čase prevodu stavebných pozemkov, ktoré sú predmetom veci samej, sa uplatňovali dve rôzne znenia nariadenia v oblasti DPH: nariadenie z 24. júna 2013 (vo vzťahu k prevodom, ku ktorým došlo 15. júna 2015) a nariadenie z 30. júna 2015 (vo vzťahu k ostatným dodaniam vo forme nepeňažných vkladov z 25. augusta 2015).

- 8 Na základe § 54 ods. 1 nariadenia z roku 2015 je zrejmé, že pojem „budova“ v § 13 ods. 1 bode 9 písm. a) zákona o DPH sa má chápať v tom zmysle, že ide o stavby pevne spojené so zemou, ktoré boli dokončené na určený účel. Podľa § 56 ods. 1 tohto nariadenia sa má pojem „stavebný pozemok“ chápať v tom zmysle, že ide o nezastavanú plochu, ktorá je určená na účely, ktoré umožňujú výstavbu budov. Na základe § 134 ods. 3 a 4 daného nariadenia je takisto zrejmé, že povinnosť platiť DPH stanovená v § 13 ods. 1 bode 9 písm. a) zákona o DPH v znení neskorších predpisov sa vzťahuje na nové budovy a nové budovy a pozemky, na ktorých stoja, ak sa výstavba začala 1. januára 2011 alebo po tomto dátume.
- 9 Rozhodnutia Národnej daňovej komisie
- 10 Národná daňová komisia 29. septembra 2017 rozhodla vo veci, ktorej predmet bol podobný ako v prejednávanej veci. Vo svojom rozhodnutí konštatovala, že pozemok so základmi vybudovanými pred 1. januárom 2011 možno predať bez DPH, pretože výstavba sa začala pred 1. januárom 2011, teda v čase, keď sa uplatňovali pravidlá, ktoré predchádzali zákonu č. 520 z 12. júna 2009. Ministerstvo daní toto rozhodnutie na súde nenapadlo.
- 11 Národná daňová komisia 14. februára 2022 rozhodla v ďalšej veci, ktorej predmet bol podobný ako v prejednávanej veci. V tomto rozhodnutí konštatovala, že štyri pozemky so základmi, v prípade ktorých sa výstavba základov začala pred 1. januárom 2011, možno predať bez DPH, pretože výstavba sa začala pred 1. januárom 2011, keď sa uplatňovali pravidlá, ktoré predchádzali zákonu č. 520 z 12. júna 2009. Ministerstvo daní proti tomuto rozhodnutiu 14. februára 2022 podalo žalobu. Podľa informácií, ktoré poskytlo toto ministerstvo, bolo konanie v tejto veci prerušené až do zodpovedania prejudiciálnej otázky, ktorá bola položená v prejednávanej veci, Súdnym dvorom Európskej únie.

### **Stručné zhrnutie skutkového stavu a konania**

- 12 Vec sa týka otázky, či prevod 16 pozemkov, na ktorých už boli v príslušných dátumoch dodania v roku 2015 vyliate základy obytných budov, zo strany spoločnosti I/S Nordre Strandvej Sæby (Interessentskabet) (ďalej len „partnerstvo“) predstavuje dodanie „stavebných pozemkov“, ktoré podlieha DPH, alebo dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním, pričom ak ide o druhý prípad, na dodanie sa vzťahuje oslobodenie od DPH uplatniteľné do 1. januára 2011, pretože liatie základov sa vo všetkých prípadoch začalo a ukončilo pred 1. januárom 2011.
- 13 Partnerstvo v roku 2006 nadobudlo pozemok, ktorý sa predtým používal ako táborisko v pobrežnej oblasti. V roku 2008 tento pozemok rozdelilo na viaceré parcely. Viaceré z týchto parciel boli v januári 2009 pripravené, pričom sa na nich vybuďovalo pripojenie na elektrinu, vodu, vykurovanie a kanalizáciu.

- 14 Na jeseň 2010 boli na základe stavebných povolení, ktoré partnerstvo získalo od miestneho stavebného úradu, na niektorých parcelách vyliate základy. Liatie základov sa začalo aj ukončilo pred 1. januárom 2011.
- 15 Partnerstvo 1. januára 2015 previedlo 16 pozemkov s vopred vyliatymi základmi na spoločnosť s ručením obmedzeným vo forme nepeňažného vkladu. Nástupcovia tejto spoločnosti s ručením obmedzeným následne pozemky predali jednotlivcom.
- 16 Kúpnymi zmluvami, ktoré boli podpísané 15. júna 2015 a 26. októbra 2015, partnerstvo takisto predalo dva pozemky so základmi jednotlivcom. Partnerstvo predalo ďalší pozemok so základmi jednotlivcovi, pričom vo vzťahu k nemu neexistuje žiadna podpísaná kúpna zmluva, ale podľa kúpnej zmluvy bol 1. októbra 2015 predaný v rámci predaja na protiúčet. Na základe kúpnych zmlúv je zrejmé, že kupujúci nadobudli nehnuteľnosti s prebiehajúcim stavebným projektom, na ktorých bol v čase uzavretia kúpnych zmlúv na účely tohto prebiehajúceho stavebného projektu vybudovaný sokel, a že kupujúci ako súčasť celkového plnenia prevzali projekt znázorňujúci dokončenú stavbu na pozemku.
- 17 V prípade piatich dotknutých pozemkov boli po dodaní zo strany partnerstva v roku 2015 na základoch vyliatych v roku 2010 postavené obytné budovy. Na ôsmich pozemkoch boli postavené obytné budovy, ktoré však neboli vybudované na základoch vyliatych v roku 2010. Keď partnerstvo v roku 2015 uskutočnilo dodanie, základy sa na pozemku nachádzali. Pokiaľ ide o zostávajúce tri pozemky, základy vyliate v roku 2010 sú stále na mieste, ale obytné budovy na nich zatiaľ vybudované neboli.
- 18 SKAT (daňová správa, Dánsko) rozhodnutím z 28. septembra 2017 zvýšila DPH splatnú partnerstvom, pričom mu uložila povinnosť zaplatiť DPH okrem iného vo vzťahu k 16 pozemkom. Daňová správa zastávala názor, že dodanie 16 pozemkov so základmi predstavuje dodanie „stavebných pozemkov“ podliehajúce DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 9 písm. b) zákona o DPH. Toto rozhodnutie bolo napadnuté pred Národnou daňovou komisiou. Národná daňová komisia rozhodnutím z 1. septembra 2021 konštatovala, že dodanie týchto 16 pozemkov nepredstavuje plnenia podliehajúce DPH podľa § 13 ods. 9 písm. b) a § 4 písm. b) zákona o DPH, ale plnenia oslobodené od DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 9 zákona o DPH, ktorý bol účinný predtým a ktorý od DPH oslobodzoval všetky prípady dodania nehnuteľného majetku.
- 19 Podľa názoru Národnej daňovej komisie, ktorý zastávala vo svojom rozhodnutí, sa konštatovalo, že partnerstvo začalo základy na 16 pozemkoch liat' pred 1. januárom 2011, že dotknuté pozemky boli nadobudnuté pred predložením návrhu zákona č. 203 z 22. apríla 2009, ktorým sa navrhlo zavedenie DPH vo vzťahu k dodaniu nehnuteľného majetku, a že plánovanie sa začalo pred predložením tohto návrhu zákona.

- 20 Ministerstvo daní podalo 1. decembra 2021 žalobu, ktorou napadlo rozhodnutie Národnej daňovej komisie na Retten i Aalborg (Okresný súd Aalborg, Dánsko), ktorý so zreteľom na zásady, ktoré sú predmetom tejto veci, postúpil vec na Vestre Landsret (Západný vyšší súd, Dánsko).
- 21 Vestre Landsret (Západný vyšší súd) uznesením z 23. novembra 2022 rozhodol, že Súdnemu dvoru Európskej únie položí prejudiciálnu otázku podľa článku 267 ZFEÚ.

### Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 22 **Ministerstvo daní** tvrdí, že vec sama sa týka stavebných pozemkov, ktoré podliehajú DPH, a skutočnosť, že na týchto pozemkoch boli vybudované základy, na tejto situácii nič nemení. Podľa tohto ministerstva z článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH. Táto smernica takisto členským štátom umožňuje oslobodiť dodanie „nezastavaných“ pozemkov okrem dodania „stavebných pozemkov“ uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b). Ministerstvo daní takisto zdôrazňuje, že vymedzenie toho, ktoré pozemky sa majú považovať za „stavebné pozemky“, si vyžaduje, aby členské štáty konali v súlade s cieľom článku 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, ktorého jediným účelom je oslobodiť od DPH dodanie nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu budovy, pričom z uvedeného v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. a) danej smernice vyplýva, že každé dodanie stavebného pozemku za protihodnotu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, musí v zásade podliehať DPH.
- 23 Miera voľnej úvahy členských štátov pri vymedzení pojmu „stavebný pozemok“ je obmedzená rozsahom pojmu „budova“, ktorý normotvorca Únie veľmi široko vymedzil v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH tak, že zahŕňa „ak[ú]koľvek stavb[u] pevne spojen[ú] so zemou“. Za „budovu“ v zmysle smernice o DPH sa však nemá považovať akýkoľvek objekt len preto, že je pevne spojený so zemou.
- 24 Podľa bežného jazykového chápania dánske slovo „konstruktion“ zahŕňa napríklad budovu. Takéto bežné jazykové chápanie je takisto zvyčajné v prípade pojmu „structure“ v anglickom znení smernice o DPH a pojmu „construction“ vo francúzskom znení. To isté platí v prípade výrazu „Bauwerk“ v nemeckom znení, ktorý sa používa na vymedzenie pojmu „Gebäude“. Stavba v podobe „budovy“ je teda v súlade s bežným jazykovým chápaním charakterizovaná skutočnosťou, že je postavená a zložená z rôznych individuálnych častí (častí budovy), ktoré spoločne tvoria stavbu určenú na konkrétny účel.
- 25 Základy obytnej budovy okrem toho nemožno považovať za „časti budovy“ v zmysle smernice o DPH, pretože dodanie „častí budovy“ možno konštatovať iba vtedy, ak možno časť budovy obývať (využívať), takže je dokončená, k čomu v praxi dochádza, keď sa uskutočňuje napríklad postupné dodávanie bytov v obytnej budove.

- 26 **Partnerstvo** tvrdí, že dodané pozemky predstavujú budovy alebo časti budov a pozemky, na ktorých stoja, v zmysle smernice o DPH, ktoré sú od DPH oslobodené.
- 27 Partnerstvo trvá na tom, že pozemky, na ktorých vylialo a dokončilo základy pred 1. januárom 2011, zmenili svoju povahu na účely DPH zo stavebných pozemkov na budovy a pozemky, na ktorých stoja. K tejto zmene došlo v čase, keď sa na dotknutých pozemkoch začalo liatie základov, teda na jeseň 2010. Zmena v každom prípade nastala najneskôr v čase, keď boli základy dokončené, čo bolo pred 1. januárom 2011.
- 28 Partnerstvo takisto zastáva názor, že vo vzťahu k 16 stavebným pozemkom neexistuje povinnosť platiť DPH, keďže výstavba, konkrétne liatie základov, sa začala pred 31. decembrom 2010.
- 29 Dodanie pozemkov so skôr vyliatymi základmi, ktoré uskutočnilo partnerstvo v roku 2015, sa teda na účely DPH musí považovať za dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja. Účastníci konania sa zhodujú, že základy na 16 pozemkoch boli v čase dodania v roku 2015 plne funkčné. Keďže DPH je splatná iba vo vzťahu k tým budovám alebo častiam budov a pozemkom, na ktorých stoja, v prípade ktorých sa výstavba začala po 31. decembri 2010, dodanie je oslobodené od DPH. Podľa dánskeho právneho poriadku je dátumom začiatku novej výstavby deň, keď sa začína liatie základov. Keďže skôr vyliate základy boli na dotknutých pozemkoch, ktoré sú predmetom veci samej, vybudované pred 1. januárom 2011, účtovanie DPH vo vzťahu k dodaniu nemá žiadny právny základ, pretože stavby pevne spojené so zemou boli na pozemkoch vybudované pred 1. januárom 2011.
- 30 Článok 12 ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH vymedzuje, ako sa má chápať budova na účely DPH. Pojem „budova“ sa v článku 12 ods. 2 prvom pododseku vymedzuje ako „akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“. Skôr vyliate základy vymedzeniu v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH zodpovedajú. Skôr vyliate základy sú v prvom rade „stavbou“. Po druhé sú skôr vyliate základy „pevne spojené so zemou“, pretože ich nemožno okamžite presunúť. Po tretie tieto základy patria do širokého rozsahu pojmu „budova“, ktorý sa osobitne vzťahuje na „akúkoľvek“ stavbu pevne spojenú so zemou.
- 31 Základy sú stavbou pevne spojenou so zemou, takže na účely DPH predstavujú budovu podľa článku 12 ods. 2 prvého pododseku smernice. Skutočnosť, že v Dánsku sa pri vykonávaní tohto ustanovenia (pozri nariadenie v oblasti DPH) stanovili ďalšie podmienky, podľa ktorých sa stavby pevne spojené so zemou predtým, ako ich možno klasifikovať ako budovy na účely DPH, takisto musia dokončiť na účel, na ktorý sú určené, neznamená, že by sa nemali považovať za budovy na účely DPH.

**Stručné zhrnutie dôvodov návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

- 32 Súdny dvor konštatoval, že miera voľnej úvahy členských štátov pri vymedzení pojmu „stavebný pozemok“ je obmedzená rozsahom pojmu „budova“, ktorý podľa Súdneho dvora normotvorca Únie vymedzil veľmi široko v článku 12 ods. 2 smernice o DPH tak, že zahŕňa „ak[ú]koľvek stavb[u] pevne spojen[ú] so zemou“ [pozri rozsudok KPC Herning (bod 54) a rozsudok Icade Promotion (bod 51)].
- 33 Účastníci konania sa zhodujú na potrebe položiť Súdnemu dvoru Európskej únie otázku v súvislosti s tým, ako sa má pojem „stavebný pozemok“ uvedený v článku 12 ods. 1 písm. b) smernice o DPH vymedziť vo vzťahu k pojmu „budova“ a pozemok, na ktorom budova stojí, podľa článku 12 ods. 1 písm. a) a článku 12 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH.
- 34 Vestre Landsret (Západný vyšší súd) zastáva názor, že judikatúra Súdneho dvora dosiaľ neobjasnila kritériá a prvky výkladu, ktoré sa majú zohľadniť pri posudzovaní toho, či možno konštatovať, že „budova“ existuje, vrátane toho, či sa má pozemok so skôr vyliatymi základmi považovať za stavebný pozemok podľa článku 12 ods. 3 smernice o DPH alebo za budovu alebo časť budovy a pozemok, na ktorom stoja, pred prvým obývaním podľa článku 12 ods. 2 smernice o DPH, a ktoré by mu umožnili bez návrhu na začatie prejudiciálneho konania rozhodnúť, či sa má pozemok, na ktorom sa v čase dodania nachádzajú skôr vyliate základy obytnej budovy a na ktorom sa následne takisto vybuduje obytná budova, považovať za „stavebný pozemok“ v zmysle smernice o DPH alebo za „budov[y] alebo časť[i] budov a pozemk[y], na ktorých stoja“ v zmysle danej smernice.
- 35 Z týchto dôvodov Vestre Landsret (Západný vyšší súd) kladie Súdnemu dvoru uvedenú prejudiciálnu otázku. Konanie vo veci samej sa prerušuje až do jej zodpovedania zo strany Súdneho dvora.