

Věc C-594/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum podání:**

26. září 2023

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce:

Vestre Landsret (Dánsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

20. září 2023

Navrhovatel:

Skatteministeriet (Dánsko)

Odpůrci:

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

Předmět sporu v původním řízení

Předmětem sporu v původním řízení je rozhodnutí Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti, Dánsko), podle kterého dodání pozemků v původním řízení není dodáním stavebních pozemků, a proto nepředstavuje plnění podléhající DPH, a to jak podle čl. 135 odst. 1 písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) a odst. 2, tak podle čl. 135 odst. 1 písm. k) a čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice o DPH. Skatteministeriet (Ministerstvo pro daňové záležitosti, Dánsko) podalo ve věci kasační opravný prostředek, ve kterém tvrdí, že dotčené pozemky jsou stavebními pozemky a že dodání z tohoto důvodu podléhá DPH.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Výklad pojmu „stavební pozemek“ [viz čl. 135 odst. 1 písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) a odst. 2; čl. 135 odst. 1 písm. k) a čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3]

Žádost se podává na základě článku 267 SFEU.

Předběžná otázka

Je v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. j) a čl. 12 odst. 1 písm. a) a odst. 2 ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. k) a čl. 12 odst. 1 písm. b) a odst. 3 směrnice 2006/112, aby členský stát za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, považoval dodání pozemku, na kterém byly v okamžiku dodání vybudovány prefabrikované základy a na němž teprve následně jiní vlastníci postavili obytnou budovu, za prodej stavebního pozemku podléhajícího DPH?

Citovaná ustanovení unijního práva

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

Smlouva o fungování Evropské unie, článek 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.

Citovaná ustanovení vnitrostátního práva

- 1 Zákon o DPH; konsolidovaný zákon č. 966 ze dne 14. října 2005, ve znění pozdějších předpisů: § 13 odst. 1, odst. 9 písm. a) a b) a § 13 odst. 3
- 2 Nařízení č. 814 ze dne 24. června 2013: § 57 a § 59
- 3 Nařízení č. 808 ze dne 30. června 2015: § 54, § 56 a § 134 odst. 3 a 4
- 4 § 13 odst. 1 a 9 zákona o DPH (konsolidovaný zákon č. 966 ze dne 14. října 2005, ve znění pozdějších předpisů), ve znění účinném v době, kdy byly odlity základy na stavebních pozemcích dotčených ve věci v původním řízení, osvobodil dodání nemovitosti od daně. Uvedené ustanovení zákona o DPH vycházelo z ustanovení o pozastavení účinnosti obsaženého v článku 371 směrnice o DPH ve spojení s její přílohou X částí B odst. 9, který navazoval na čl. 28 odst. 3 písm. b). šesté směrnice, spolu s její přílohou F odst. 16.

- 5 Toto osvobození od DPH bylo dne 1. ledna 2011 částečně zrušeno zákonem č. 520 ze dne 12. června 2009, kterým byla do § 13 zákona o DPH vložena změna, která rovněž opravňovala skatteminister (ministr pro správu daní, Dánsko) k přijetí nařízení o definici a vymezení nemovitostí ve vztahu k DPH. Od té doby § 13 stanoví, že osvobození od DPH u dodání nemovitosti nezahrnuje dodání stavebního pozemku bez ohledu na to, zda byl zastavěn, a samostatné dodání zastavěného pozemku. Novela zákona vstoupila v platnost 1. ledna 2011.
- 6 Podle důvodové zprávy k tomuto zákonu nebyla navržena žádná přechodná ustanovení, protože bylo uvedeno, že se zákon bude vztahovat pouze na nové nemovitosti, u nichž bude výstavba nebo přístavba/přestavba zahájena po vstupu zákona v platnost. Za okamžik zahájení nové výstavby se považuje okamžik zahájení lití základů.
- 7 Ministr pro správu daní následně vydal nařízení týkající se vymezení nemovitostí ve vztahu k DPH. V době převodu stavebních pozemků dotčených ve věci v původním řízení platily dvě různé verze nařízení o DPH: nařízení ze dne 24. června 2013 (pro převody, které se uskutečnily dne 15. června 2015) a nařízení ze dne 30. června 2015 (pro dodání ve formě nepeněžitých vkladů dne 25. srpna 2015).
- 8 Z § 54 odst. 1 nařízení z roku 2015 je zjevné, že pojem „budova“ uvedený v § 13 odst. 1 a 9 písm. a) zákona o DPH je třeba chápat tak, že se jím rozumí stavba pevně spojená se zemí, která byla dokončena k určenému účelu. Podle tohoto nařízení se „stavebním pozemkem“ rozumí nezastavěná plocha, která je určena k účelům umožňujícím výstavbu budov. Z § 134 odst. 3 a 4 tohoto nařízení je dále zřejmé, že povinnost k DPH stanovená v § 13 odst. 1 a 9 písm. a) zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů, se vztahuje na nové budovy a nové budovy a pozemky k nim přiléhající, pokud byla výstavba zahájena dne 1. ledna 2011 nebo později.
- 9 Judikatura Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti)
- 10 Dne 29. září 2017 dospěla Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) k rozhodnutí v případě, ve kterém se zabývala podobnou otázkou jako ve zde projednávané věci. V daném rozhodnutí dospěla Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) k závěru, že pozemek se základy vybudovanými před 1. lednem 2011 bylo možné prodat s osvobozením od DPH z toho důvodu, že stavba byla zahájena před 1. lednem 2011, tedy přede dnem účinnosti právní úpravy předcházející zákonu č. 520 ze dne 12. června 2009. Ministerstvo pro daňové záležitosti toto rozhodnutí před soudem nenapadlo.
- 11 Dne 14. února 2022 dospěla Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) k rozhodnutí v dalším případě, ve kterém byla otázka obdobná otázce ve zde projednávané věci. Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) ve svém rozhodnutí uvedla, že čtyři pozemky se základy, na nichž byla výstavba základů zahájena před 1. lednem 2011, mohly být prodány s osvobozením od DPH z toho

důvodu, že výstavba byla zahájena před 1. lednem 2011, kdy byla účinná právní úprava předcházející zákonu č. 520 ze dne 12. června 2009. Ministerstvo pro daňové záležitosti podalo proti tomuto rozhodnutí ze dne 14. února 2022 opravný prostředek. Podle informací poskytnutých Ministerstvem pro daňové záležitosti bylo řízení v této věci přerušeno do doby, než Soudní dvůr Evropské unie zodpoví předběžnou otázku ve zde projednávané věci.

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 12 Věc se týká otázky, zda převod 16 pozemků, na nichž byly k příslušným dnům dodání v roce 2015 odlity základy pro obytné budovy, uskutečněný společností I/S Nordre Strandvej Sæbys (dále jen „Interessentskabet“), představuje dodání „stavebních pozemků“, které podléhá DPH, nebo dodání budov nebo jejich částí a pozemků k nim přiléhajících, před jejich prvním obydlím, na které se v případě druhého z uvedených případů vztahuje osvobození od DPH platné do 1. ledna 2011, protože odlévání základů bylo ve všech případech zahájeno a dokončeno před 1. lednem 2011.
- 13 V roce 2006 získala společnost Interessentskabet pozemek, který byl dříve využíván jako kemp v pobřežní oblasti. V roce 2008 Interessentskabet rozdělila tento pozemek na několik parcel. Několik rozdělených parcel bylo v lednu 2009 zastavěno zřízením přípojek elektřiny, vody, tepla a kanalizace.
- 14 Na podzim roku 2010 byly na základě stavebních povolení, která Interessentskabet získala od obecního stavebního úřadu, na některých rozdělených parcelách odlity základy. Odlévání základů bylo zahájeno a dokončeno před 1. lednem 2011.
- 15 Společnost Interessentskabet převedla dne 1. ledna 2015 formou nepeněžitého vkladu 16 parcel s prefabrikovanými základy na soukromou společnost s ručením omezeným. Právní nástupci společnosti s ručením omezeným následně tyto parcely odprodali dál soukromým osobám.
- 16 Kupními smlouvami uzavřenými dne 15. června 2015 a 26. října 2015 dále prodala společnost Interessentskabet dvě parcely se základy fyzickým osobám. Interessentskabet prodala další parcelu se základy soukromé osobě, k čemuž neexistuje podepsaná verze kupní smlouvy, ale k jejíž koupi došlo podle kupní smlouvy částečnou směnou dne 1. října 2015. Z kupních smluv vyplývá, že kupující převzali nemovitosti s rozestavěným stavebním projektem, přičemž v době uzavření kupních smluv byl v rámci rozestavěného stavebního projektu zhotoven sokl a kupující v rámci celé transakce obdrželi skicový projekt zobrazující dokončenou stavbu nemovitosti.
- 17 Na pěti dotčených parcelách byly po dodání od Interessentskabet v roce 2015 postaveny obytné budovy na základech odlitých v roce 2010. Na dalších osmi dotčených parcelách byly postaveny obytné budovy, nikoli však na základech odlitých v roce 2010; základy se na pozemcích nacházely v roce 2015, kdy

Interessentskabet uskutečnila dodání. Co se týče zbývajících tří pozemků, základy odlité v roce 2010 jsou stále na místě, ale nebyly na nich dosud postaveny žádné obytné budovy.

- 18 Rozhodnutím ze dne 28. září 2017 rozhodl SKAT (daňový orgán, Dánsko) o zvýšení DPH splatné společností Interessentskabet, čímž jí mimo jiné uložil povinnost odvést DPH z uvedených 16 parcel. Daňový orgán zastával názor, že dodání 16 parcel se základy představuje dodání „stavebního pozemku“, které podléhá DPH podle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. b) zákona o DPH. Toto rozhodnutí bylo napadeno u Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti). Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) ve svém rozhodnutí ze dne 1. září 2021 konstatovala, že dodání těchto 16 pozemků není plněním podléhajícím DPH podle § 13 odst. 9 písm. b) zákona o DPH a § 4 písm. b) zákona o DPH, nýbrž převodem osvobozeným od DPH podle § 13 odst. 1 a 9 dříve platného zákona o DPH, který od DPH osvobozoval všechna dodání nemovitých věcí.
- 19 Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) ve svém rozhodnutí vycházela z toho, že bylo prokázáno, že Interessentskabet zahájila odlévání základů 16 pozemků před 1. lednem 2011 a že dotčené parcely byly pořízeny a související plánování bylo zahájeno před předložením návrhu zákona č. 203 ze dne 22. dubna 2009, který navrhoval zavedení DPH na dodání nemovitostí.
- 20 Dne 1. prosince 2021 podalo Ministerstvo pro daňové záležitosti žalobu proti rozhodnutí Landsskatteret (Státní komise pro daňové záležitosti) k Retten i Aalborg (Okresní soud v Aalborgu, Dánsko), který věc postoupil Vestre Landsret (Vrchní soud západního Dánska, Dánsko) s ohledem na zásady, které jsou předmětem sporu.
- 21 Usnesením ze dne 23. listopadu 2022 rozhodl Vestre Landsret (Vrchní soud západního Dánska) o předložení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie na základě článku 267 SFEU.

Hlavní argumenty účastníků řízení v původním řízení

- 22 Podle tvrzení **Skatteministeriet** (Ministerstvo pro daňové záležitosti) se věc v původním řízení týká stavebních pozemků, které podléhají DPH, přičemž skutečnost, že na těchto pozemcích byly vybudovány základy, na této situaci nic nemění. Podle Ministerstva pro daňové záležitosti z čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že dodání zboží za úplatu v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, podléhá DPH. Tato směrnice rovněž umožňuje členským státům osvobodit dodání „nezastavěných“ pozemků kromě dodání „stavebních pozemků“, jak jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. b). Ministerstvo pro daňové záležitosti rovněž zdůrazňuje, že z hlediska definice pozemku, na který je třeba nahlížet jako na „stavební pozemek“, je potřeba, aby členské státy postupovaly v souladu s cílem směrnice o DPH, jejímž jediným účelem je osvobodit od DPH dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny

k zástavbě. Z toho vyplývá, ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice, že jakékoli dodání stavebního pozemku by mělo pro účely zvážení osoby povinné k dani, která jedná jako taková, v zásadě podléhat DPH.

- 23 Prostor pro uvážení členských států při definování pojmu „stavební pozemek“ je omezen rozsahem pojmu „budova“, který byl unijním normotvůrcem vymezen velmi široce v čl. 12 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH jako „jakákoli stavba pevně spojená se zemí“. Každý předmět však nepředstavuje „budovu“ ve smyslu směrnice o DPH jenom proto, že je pevně spojený se zemí.
- 24 Podle běžného jazykového chápání spadá pod dánské slovo „konstruktion“ například budova. Totéž se týká běžného jazykového chápání pojmu „structure“ v anglickém znění směrnice o DPH a pojmu „construction“ ve francouzském znění. Totéž platí pro pojem „Bauwerk“ v německém znění, který se používá pro vymezení slova „Gebäude“. Stavba ve tvaru „budovy“ se tak podle obecného jazykového chápání vyznačuje tím, že je postavena a složena z různých jednotlivých částí (části budovy), které společně tvoří účelově určenou stavbu.
- 25 Základy pro obytnou budovu navíc nelze považovat za „část budovy“ ve smyslu směrnice o DPH, protože dodání „částí budovy“ se považuje za uskutečněné pouze tehdy, pokud dodaná část budovy může být obydlena (uvedena do provozu), a je tedy dokončena, což v praxi nastává v případě postupného dodání, například u bytů v obytné budově.
- 26 Podle tvrzení **Interessentskabet** dodané pozemky sestávají z budov nebo jejich částí a pozemků k nim přiléhajících ve smyslu směrnice o DPH, a jsou proto osvobozeny od DPH.
- 27 Společnost **Interessentskabet** tvrdí, že pozemky, na nichž před 1. lednem 2011 odlila a dokončila základy, změnily pro účely DPH svou povahu ze stavebních pozemků na budovy a pozemky k nim přiléhající. K této změně došlo v době, kdy se na dotčeném pozemku začaly odlévat základy, tedy na podzim roku 2010. V každém případě ke změně došlo nejpozději v okamžiku dokončení základů, tedy před 1. lednem 2011.
- 28 **Interessentskabet** se rovněž domnívá, že u 16 stavebních parcel nevznikla povinnost odvádět DPH, protože výstavba, konkrétně odlévání základů, byla zahájena před 31. prosincem 2010.
- 29 Dodání pozemků s prefabrikovanými základy, které **Interessentskabet** uskutečnila v roce 2015, je proto třeba pro účely DPH považovat za budovy nebo části budov a pozemky k nim přiléhající. Účastníci řízení se shodují, že základy 16 pozemků byly v době dodání v roce 2015 plně funkční. Vzhledem k tomu, že DPH se odvádí pouze u budov nebo jejich částí a pozemků k nim přiléhajících, jejichž výstavba byla zahájena po 31. prosinci 2010, jsou tato dodání osvobozena od DPH. Podle dánského práva se za den zahájení nové výstavby považuje den zahájení lití základů. Vzhledem k tomu, že prefabrikované základy byly na dotčeném pozemku, který je předmětem sporu v původním řízení, vybudovány

před 1. lednem 2011, neexistuje právní základ pro vyměření DPH z těchto dodání, protože stavby pevně spojené se zemí byly na tomto pozemku zřízeny před 1. lednem 2011.

- 30 Definice pojmu budova pro účely DPH je vymezena v první větě čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH. Pojem budova je definován v první větě čl. 12 odst. 2 jako „jakákoli stavba pevně spojená se zemí“. Prefabrikované základy splňují definici uvedenou v první větě čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH. Zprvč prefabrikované základy jsou především „stavbou“. Zadržé prefabrikované základy jsou „pevně spojeny se zemí“, protože je nelze okamžitě přemístit. Zatřetí prefabrikované základy spadají do širokého rozsahu pojmu budova, který výslovně zahrnuje „jakoukoli“ stavbu pevně spojenou se zemí.
- 31 Základy jsou stavbou pevně spojenou se zemí, a proto jsou pro účely DPH stavbou podle první věty čl. 12 odst. 2 směrnice. Skutečnost, že dánské provedení tohoto ustanovení (viz nařízení o DPH) obsahuje dodatečné podmínky, podle kterých musí být stavby pevně spojené se zemí rovněž dokončeny pro účel, pro který jsou určeny, aby mohly být klasifikovány jako stavby pro účely DPH, neznamená, že by stavby neměly být považovány za stavby pro účely DPH.

Stručné shrnutí důvodů žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 32 Podle rozhodnutí Soudního dvora je prostor pro uvážení členských států při definování pojmu „stavební pozemek“ omezen rozsahem pojmu „budova“, který byl podle Soudního dvora unijním normotvůrcem vymezen velmi široce v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH jako „jakákoli stavba pevně spojená se zemí“ (viz rozsudek ve věci KPC Herning, bod 54, a dále rozsudek ve věci Icade Promotion, bod 51).
- 33 Účastníci řízení se shodují na tom, že je třeba položit Soudnímu dvoru Evropské unie otázku, jakým způsobem je třeba chápat pojem „stavební pozemek“ v čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH ve vztahu k pojmu „budova“ a „pozemek k ní přiléhající“ podle čl. 12 odst. 1 písm. a) a první věty čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH.
- 34 Vestre Landsret (Vrchní soud západního Dánska) zastává názor, že judikatura Soudního dvora dosud neobjasnila kritéria a prvky výkladu, které je třeba zohlednit při posuzování toho, zda lze „budovu“ považovat za existující, včetně toho, zda pozemek s prefabrikovanými základy má být považován za stavební pozemek podle čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH nebo jako budova či část budovy a pozemek k ní přiléhající před jejím prvním obydlím podle čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH, který by mu umožnil – bez žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – rozhodnout, zda pozemek, na kterém se v okamžiku dodání nachází prefabrikované základy pro obytnou budovu a na kterém je následně postavena obytná budova, je třeba považovat za „stavební pozemek“ ve smyslu směrnice o DPH nebo za „budovu nebo část budovy a pozemek k ní přiléhající“ ve smyslu téže směrnice.

- 35 Z těchto důvodů Vestre Landsret (Vrchní soud západního Dánska) předložil Soudnímu dvoru výše uvedenou předběžnou otázku. Řízení ve věci samé se přerušuje do doby, než Soudní dvůr na tuto předběžnou otázku odpoví.

PRACOVNÍ DOKUMENT