Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. září 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Prodej pozemku, na kterém se budova nachází v okamžiku dodání – Kvalifikace – Články 12 a 135 – Pojem ‚stavební pozemek' – Pojem ‚budova' – Posouzení hospodářské a obchodní reality – Posouzení objektivních skutečností – Úmysl stran"

Ve věci C-71/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko) ze dne 24. ledna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 2. února 2018, v řízení

Skatteministeriet

proti

KPC Herning,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. ledna 2019,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za KPC Herning K. Bastianem a T. Frøbert, advokater,

– za dánskou vládu J. Nymann-Lindegrenem a M. Wolff, jako zmocněnci, ve spolupráci s S. Horsbøl Jensenem, advokat,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a N. Gossement, jako zmocněnci, ve spolupráci s H. Peytzem, advokat,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 19. března 2019,

vydává tento

* Jednací jazyk: dánština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 12 a 135 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteministeriet (ministerstvo pro daňové záležitosti, Dánsko) a KPC Herning A/S, společností založenou podle dánského práva, ve věci daně z přidané hodnoty (DPH), kterou je třeba zaplatit za dodání nemovité věci.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 směrnice 2006/112 stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

[…]“

4 Článek 12 této směrnice stanoví:

„1. Členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího;

b) dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní přiléhající‘.

[…]

3. Pro účely odst. 1 písm. b) se ‚stavebním pozemkem‘ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

5 Článek 135 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[…]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

k) dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b);

[…]“

Dánské právo

6 Lovbekendtgørelse om merværdiafgift (konsolidovaný zákon o dani z přidané hodnoty), ve znění zákona č. 520 ze dne 12. června 2009, který byl kodifikován pod č. 760 dne 21. června 2016 (dále jen „zákon o DPH“), v § 13 odst. 1 bodu 9 stanoví:

„1. Od daně jsou osvobozeny tyto výrobky a služby:

[…]

9) dodání nemovité věci. Z osvobození od daně je však vyloučeno:
   a) dodání nové budovy nebo nové budovy a pozemku k ní přiléhajícího;
   b) dodání stavebního pozemku, upraveného, či nikoli, zejména dodání zastavěného pozemku.“

7 Ustanovení § 13 odst. 3 téhož zákona zní takto:

„Ministr pro správu daní může přijmout podrobná pravidla upravující definici nemovité věci ve smyslu odst. 1 bodu 9.“

8 Ministr pro správu daní využil prostřednictvím Bekendtgørelse nr. 1370 om aendring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (nařízení č. 1370, kterým se mění nařízení o dani z přidané hodnoty), ze dne 2. prosince 2010, oprávnění přiznané v § 13 odst. 3 zákona o DPH k vymezení plnění podléhajících DPH. Ustanovení tohoto nařízení, ve znění použitelném na skutkové okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, byla převzata do bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (nařízení č. 808 o dani z přidané hodnoty), ze dne 30. června 2015 (dále jen „nařízení o DPH“). Ustanovení § 54 odst. 1 tohoto nařízení stanoví:

„ ‚Budovou‘ dle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. a) zákona o DPH se rozumí stavby pevně spojené se zemí, které byly dokončeny pro jejich zamýšlené užívání. Dodáním budovy se rozumí i dodání částí takové budovy.“

9 Ustanovení § 56 odst. 1 nařízení o DPH zní:

„ ‚Stavebním pozemkem‘ dle § 13 odst. 1 bodu 9 písm. b) zákona o DPH se rozumí nezastavěný pozemek, který je dle zákona o územním plánování či dle ustanovení přijatých na jeho základě určen pro účely, které umožňují výstavbu budov ve smyslu § 54 tohoto nařízení.“

10 Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (pokyn ministerstva pro správu daní týkající se DPH za prodej nových budov a stavebních pozemků) v oddílu 2.2 stanoví:

„Dodání budov a pozemků k nim přiléhajících nepodléhá DPH, pokud se nejedná o nové budovy.

Pokud je však dodání provedeno za účelem výstavby nové budovy, bude dodání považováno za dodání stavebního pozemku.

[…]

Je-li sjednáno, že budova bude zbourána prodávajícím, nebo pokud z kupní smlouvy plyne, že budovy jsou nabývány k tomu, aby je kupující zboural, jedná se o prodej stavebního pozemku.

V ostatních případech nemůže být úmysl kupujícího při posuzování toho, zda se jedná o dodání stavebního pozemku, rozhodující.

Mezi kritéria, která mohou být každé samostatně nebo ve spojení s jinými zohledněna za účelem určení, zda se jedná o dodání stavebního pozemku, může patřit například cena stanovená v kupní smlouvě ve srovnání s běžnou hodnotou podobné nemovité věci, povaha stavby (‚stavba určená ke skladování'), absence připojení k veřejným nebo komerčním službám, předchozí užívání nemovité věci a povaha stavby (např. ‚stodola' pro uskladnění věcí, která nesplňuje zcela základní podmínky pro budoucí užívání).

Pokud však bude vyvozen závěr, že dodání bylo provedeno za účelem výstavby nové budovy, bude dodání považováno za dodání stavebního pozemku.

[…]"

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11 KPC Herning je dánská společnost zabývající se developerskou činností a výstavbou, která v Dánsku na smluvním základě provádí stavební zakázky na klíč.

12 V květnu 2013 se společnost KPC Herning a Boligforeningen Kristiansdal, sdružení pro výstavbu sociálního bydlení, rozhodly vypracovat projekt výstavby sociálních bytů pro mladé lidi na pozemku, který vlastnila společnost Odense Havn (přístav v Odense, Dánsko), zvaném „Finlandkaj 12". Tento projekt byl projednán s městem Odense a přístavem Odense.

13 Na podzim roku 2013 zakoupila KPC Herning v přístavu Odense pozemek zvaný „Finlandkaj 12" se stávajícím skladem vybudovaným na tomto pozemku. Kupní smlouva byla vázána na splnění několika podmínek, mezi něž patřila zejména podmínka, která stanovila, že se KPC Herning zavazuje uzavřít smlouvu se sdružením pro výstavbu sociálního bydlení za účelem realizace projektu výstavby sociálních bytů pro mladé lidi na tomto pozemku.

14 Dne 5. prosince 2013 společnost KPC Herning prodala sdružení Boligforeningen Kristiansdal pozemek zvaný „Finlandkaj 12" se skladem. Smlouvy uzavřené při této příležitosti mezi stranami tvořily celkový smluvní rámec, z něhož vyplynulo, že prodej byl vázán na podmínku, že se KPC Herning zaváže navrhnout, vybudovat a dodat na tomto pozemku sociální bydlení na klíč pro mladé lidi.

15 Konkrétně bylo stanoveno, že se sdružení Boligforeningen Kristiansdal zavazuje provést částečné stržení skladu vybudovaného na pozemku zvaném „Finlandkaj 12", přičemž měla zůstat zachována pouze střední část štítu skladu a některé části jeho technických zařízení. Kromě toho se strany shodly na tom, že KPC Herning je povinna dodat stavbu určenou k bydlení kompletně dokončenou na tomto pozemku. Sdružení Boligforeningen Kristiansdal sklad částečně zbouralo na vlastní náklady a odpovědnost.

16 Je nesporné, že k datu následných převodů pozemku a skladu byl tento sklad plně funkční.

17 Dne 10. prosince 2013 položila společnost KPC Herning otázku Skatterådet (státní rada pro daňové záležitosti, Dánsko), zda jsou prodej pozemku zvaného „Finlandkaj 12" a skladu přístavem Odense a další prodej téže nemovité věci osvobozeny od DPH. V odpovědi ze dne 24. června 2014 se tento orgán vyjádřil záporně.

18 Landsskatteret (státní komise pro daňové záležitosti), ke které podala společnost KPC Herning odvolání, v rozhodnutí ze dne 9. prosince 2015 shledala, že není namístě dotčenou nemovitou věc kvalifikovat jako stavební pozemek, jehož prodej podléhá DPH z toho důvodu, že se na tomto pozemku v okamžiku obou prodejů nacházela budova. Landsskatteret dále rozhodla, že vzhledem k tomu, že sdružení Boligforeningen Kristiansdal zbouralo sklad až po prodeji přístavem Odense společnosti KPC Herning, není namístě mít za to, že tyto dvě posledně uvedené strany uskutečnily jediné plnění zahrnující zbourání, jak tomu bylo ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Návrhem ze dne 9. března 2016 podalo ministerstvo pro daňové záležitosti žalobu proti rozhodnutí Landsskatteret (státní komise pro daňové záležitosti) k retten i Herning (soud v Herning, Dánsko), který věc vzhledem k zásadním otázkám, které podle něho vyvolává, předložil Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast, Dánsko).

20 Před předkládajícím soudem ministerstvo pro daňové záležitosti uvedlo, že podle rozsudku ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, bod 43), je na členských státech, aby definovaly pojem „stavební pozemek“. Tato pravomoc musí být podle jeho názoru vykonávána v mezích osvobození od daně stanovených v čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112, pokud jde o nemovité věci sestávající z budovy a pozemku k ní přiléhajícího a o nezastavěné pozemky, které nejsou určeny k zástavbě.

21 V dánském právu pojem „stavební pozemek“ zahrnuje nezastavěné pozemky s tím, že hospodářská realita, a tudíž otázka, zda je nemovitá věc určena k umístění nové budovy, jsou v tomto ohledu určující. Tento výklad podle Skatteministeriet (ministerstvo pro daňové záležitosti) nezbavuje čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 jeho podstaty, jelikož nevede k tomu, že je kvalifikováno jako dodání stavebního pozemku každé dodání stávající budovy a pozemků k ní přiléhajících. Kromě toho je tento výklad podle jeho názoru v souladu s rozsudkem ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, bod 23), podle kterého je zohlednění hospodářské reality základním kritériem pro použití společného systému DPH.

22 V důsledku toho je podle Skatteministeriet (ministerstvo pro daňové záležitosti) třeba plnění uskutečněná přístavem Odense a společností KPC Herning kvalifikovat jako dodání stavebního pozemku. Skutečnost, že budova určená k užívání jako sklad, jež se nacházela na pozemku, nebyla stržena v plném rozsahu, nemá podle jeho názoru na tuto kvalifikaci žádný vliv, jelikož nezbouraná část této budovy nemůže být považována za „budovu“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112.

23 Společnost KPC Herning naproti tomu tvrdí, že pozemek zastavěný budovou nelze kvalifikovat jako stavební pozemek, pokud nejsou splněny zvláštní podmínky uvedené v rozsudku ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), k čemuž v projednávané věci nedošlo. Ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, byl podle KPC Herning prodejce pověřen zbouráním stávající budovy k tomu, aby dodal neupravený pozemek v rámci plnění sestávajícího z více složek.

24 Společnost KPC Herning rovněž tvrdí, že je třeba rozlišovat mezi dodáním budovy a dodáním nezastavěného pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 2 a čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112. Výrazy použité v těchto ustanoveních musí být podle společnosti KPC Herning vykládány autonomně a nesmí být zbaveny jejich účinků, což potvrzuje judikatura Soudního dvora (rozsudky ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, bod 48, ze dne 11. června 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, bod 15, a ze dne 17. ledna 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 25).

25 Podle čl. 12 odst. 3 ve spojení s čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112 jsou podle jejího názoru stavební pozemky podkategorií nezastavěných pozemků. Směrnice 2006/112 tak podle společnosti KPC Herning ponechává na členských státech pouze to, aby rozhodly, zda a za jakých podmínek mohou být nezastavěné pozemky považovány za „stavební pozemky“.

26 Kromě toho vnitrostátní orgány podle společnosti KPC Herning musejí, podle judikatury Soudního dvora, při posuzování plnění z hlediska směrnice 2006/112 zohlednit objektivní povahu plnění, a nikoliv subjektivní úmysl účastníků (rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, EU:C:2007:548, bod 39).

27 V projednávané věci z těchto zásad podle názoru společnosti KPC Herning vyplývá, že oba dotčené prodeje je třeba kvalifikovat jako dodání pozemku, na kterém stojí stávající budova.

28 Za těchto okolností se Vestre Landsret (odvolací soud pro západní oblast) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je slučitelné 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 okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, považoval dodání nemovité věci zastavěné v době dodání budovou za prodej stavebního pozemku podléhající dani, jestliže úmyslem smluvních stran je úplné nebo částečné zbourání této budovy za účelem vytvoření prostoru pro novou budovu?“

K předběžné otázce

29 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 12 odst. 1 písm. a) a b) a odst. 2 a 3, jakož i čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112 je třeba vykládat v tom smyslu, že dodání pozemku zastaveného v době tohoto dodání budovou lze považovat za dodání „stavebního pozemku“, pokud úmyslem smluvních stran je úplné nebo částečné zbourání této budovy za účelem vytvoření prostoru pro novou budovu.

30 Předkládající soud tak usiluje o zjištění toho, jaký režim DPH se uplatní na dva prodeje dotčené ve věci v původním řízení, které uskutečnily jednak přístav Odense a společnost KPC Herning a jednak společnost KPC Herning a sdružení Boligforeningen Kristiansdal. Obě tato plnění se týkala téže nemovité věci sestávající z pozemku a budovy určené k užití jako sklad, která se na něm nacházela.

31 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že je nesporné, že před dotčenými prodeji byla budova určená k užití jako sklad využívána přístavem Odense a že ke dni dodání společnosti KPC Herning a následně sdružení Boligforeningen Kristiansdal byla plně funkční. Je rovněž nesporné, že jednotlivé smlouvy uzavřené v tomto rámci vázaly uvedené prodeje na podmínku, že KPC Herning zrealizuje na dotčeném pozemku projekt výstavby sociálních bytů.

32 Na jednání u Soudního dvora měly KPC Herning, dánská vláda a Evropská komise za to, že pro účely kvalifikace obou po sobě následujících prodejů, a tudíž i pro účely určení příslušného režimu DPH, je třeba dotčená plnění posuzovat jako samostatná plnění. Avšak neshodují se v tom, jak je třeba vykládat směrnici 2006/112, a pro uvedená plnění nabízejí tři různé kvalifikace. Zatímco podle KPC Herning je třeba každý z prodejů kvalifikovat jako „dodání stávající budovy“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice, má dánská vláda za to, že je třeba uvedené prodeje kvalifikovat jako „dodání stavebního pozemku“ ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice. Komise rozlišuje mezi oběma dotčenými plněními a má za to, že první prodej se týká dodání stávající budovy. Druhé plnění podle názoru Komise naproti tomu není pouhým prodejem, ale zahrnuje výstavbu nových budov. V důsledku toho je podle Komise třeba jej kvalifikovat jako „dodání budovy před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího“ ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. a) téže směrnice.

33 Tyto výkladové rozdíly vyplývají z neshody KPC Herning, dánské vlády a Komise ohledně významu, který je třeba přiznat smluvním ustanovením a vůli stran, kterou z nich lze vyvodit, pro účely kvalifikace plnění z hlediska DPH v situaci, kdy smluvně sjednané projekty a práce související s prodejem nemovité věci ještě nebyly provedeny v okamžiku dodání této nemovitosti. V projednávané

věci je tedy třeba určit, zda a v jakém rozsahu je třeba vzít v úvahu úmysl částečně strhnout existující budovu určenou k užívání jako sklad vybudovanou na pozemku nazvaném „Finlandkaj 12“ a úmysl nahradit ji novou budovou.

34 Nejprve tedy vyvstává otázka, za jakých okolností je třeba několik po sobě následujících plnění, jako je prodej budovy s pozemkem k ní přiléhajícím, zbourání této budovy, poté výstavbu nové budovy považovat z hlediska DPH za plnění, která jsou samostatná, nebo za jediné plnění složené z několika nedělitelně spojených plnění.

35 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je-li plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení, zda se pro účely DPH jedná o dvě či více odlišných plnění, nebo o plnění jediné (rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 29).

36 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112 vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné a že plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH (rozsudek ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 30).

37 Proto za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést odděleně ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 32).

38 O jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudek ze dne 28. února 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, bod 30). O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, bod 34).

39 Za účelem určení, zda poskytnutá plnění představují několik samostatných plnění nebo jedno jediné plnění, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotyčného plnění. Neexistuje však absolutní pravidlo pro určení rozsahu plnění z hlediska DPH, takže je při určování rozsahu plnění třeba zohlednit veškeré okolnosti, za nichž dotčené plnění probíhá (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, bod 32).

40 Při tomto celkovém posouzení okolností je třeba zohlednit deklarovaný úmysl stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH pod podmínkou, že je podpořen objektivními skutečnostmi (rozsudek ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 33).

41 Pokud jde o kvalifikaci prodeje pozemku se stávající budovou, jejíž částečné nebo úplné stržení je zamýšleno, Soudní dvůr již několikrát poskytl údaje ohledně objektivních skutečností, které v tomto ohledu mohou být relevantní.

42 V rozsudku ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, body 39, 40 a 44), Soudní dvůr nejprve konstatoval, že hospodářským předmětem sledovaným prodávajícím a kupujícím nemovité věci je dodání pozemku, na kterém je možno zahájit stavbu. Za tímto účelem Soudní dvůr poznamenal, že prodávající odpovídá za zbourání stávající budovy na

dotčeném pozemku a že náklady na toto zbourání jsou přinejmenším zčásti hrazeny kupujícím. Soudní dvůr rovněž poukázal na to, že ke dni dodání nemovité věci již byla demolice budovy zahájena. S ohledem na tyto okolnosti Soudní dvůr kvalifikoval dodání dotčené nemovité věci, jakož i zbourání stávající budovy jako jediné plnění spočívající v dodání nezastavěného pozemku.

43 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že mezi relevantní objektivní skutečnosti, které je třeba zohlednit pro účely kvalifikace daného plnění z hlediska DPH, patří mimo jiné stav prací v okamžiku dodání nemovité věci sestávající z pozemku a budovy, demoličních prací nebo stavebních úprav prováděných prodávajícím, užívání této nemovité věci k témuž okamžiku, jakož i závazek prodávajícího provést demoliční práce s cílem umožnit budoucí výstavbu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 34, a ze dne 17. ledna 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 33).

44 Kromě toho v rozsudku ze dne 8. července 1986, Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295, body 12 a 15), Soudní dvůr, kterému byla předložena otázka, zda je třeba dodání stavebního pozemku a následnou výstavbu nové budovy na tomto pozemku, upravené v rámcové smlouvě, kvalifikovat jako jediné plnění, zohlednil okolnost, že plnění týkající se pozemku a dodání zboží a poskytování služeb představují právně odlišná plnění prováděná různými podnikateli. S ohledem na tyto skutečnosti rozhodl, že i přes ekonomickou spojitost všech dotčených plnění a jejich společný účel, kterými byla výstavba budovy na pořízeném pozemku, nebylo namístě za okolností této věci kvalifikovat dotčená plnění jako jediné plnění.

45 Pokud jde ve věci v původním řízení o první dotčenou prodejní transakci, v rámci které společnost KPC Herning koupila od přístavu Odense nemovitou věc sestávající z pozemku a z budovy určené k užití jako sklad, v bodě 31 tohoto rozsudku již bylo uvedeno, že tento sklad byl v době jeho dodání plně funkční. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že žádná ze stran této kupní smlouvy nebyla pověřena zbouráním tohoto skladu, přičemž tato demolice byla ostatně uskutečněna až po nabytí předmětné nemovité věci sdružením Boligforeningen Kristiansdal.

46 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že takové plnění, jako je první prodej, je odlišným a samostatným plněním ve vztahu k pozdějším plněním uskutečněným společností KPC Herning a sdružením Boligforeningen Kristiansdal, a zejména ve vztahu k částečnému zbourání dotčeného skladu.

47 Pouhá skutečnost, že prodej upravený ve smlouvě uzavřené přístavem Odense a společností KPC Herning byl vázán na podmínku, že KPC Herning uzavře smlouvu se sdružením pro výstavbu sociálního bydlení za účelem realizace projektu výstavby sociálních bytů na dotčeném pozemku, nemůže propojit jednotlivá plnění tak, aby mohla být považována za jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

48 V rámci druhého prodeje dotčeného ve věci v původním řízení koupilo sdružení Boligforeningen Kristiansdal od společnosti KPC Herning pozemek a sklad, které této společnosti předtím prodal přístav Odense. Jak vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, v okamžiku, kdy byl sdružení Boligforeningen Kristiansdal sklad dodán, byl stále provozuschopný. V návaznosti na toto dodání nebyl prodávající, a sice společnost KPC Herning, nijak zapojen do částečného stržení skladu. Kupující na vlastní náklady a odpovědnost pověřil nezbytnými pracemi třetí podnik. S výhradou ověření, jehož provedení je na předkládajícím soudu, se tedy jeví, že stržení skladu bylo samostatným plněním v rámci prodeje a z hospodářského hlediska netvořilo s tímto prodejem jediné plnění.

49 Je pravda, že prodej pozemku se skladem byl podle všeho vázán na podmínku, že prodávající při výstavbě nové budovy zachová určité existující prvky stávající budovy. Nicméně, podobně jak bylo uvedeno v bodě 47 tohoto rozsudku, nemůže tato jediná okolnost propojit jednotlivá plnění tak, aby tvořila nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

50 Jak rovněž uvedl generální advokát v bodech 31 a 32 svého stanoviska, proto taková plnění, jako jsou oba prodeje dotčené ve věci v původním řízení, nelze považovat za plnění spadající do jednoho a téhož celku a musí být z hlediska DPH posuzována samostatně.

51 Za těchto okolností je třeba ještě zkoumat otázku, zda lze tato plnění kvalifikovat jako „dodání stavebního pozemku“ ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

52 Podle čl. 12 odst. 3 uvedené směrnice se pro účely uvedeného odst. 1 písm. b) „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.

53 Členské státy musí při vymezení pozemků, které budou považovány za stavební pozemky, respektovat účel sledovaný čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112, kterýžto má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30).

54 Jak uvedl generální advokát v bodě 59 svého stanoviska, prostor členských států pro uvážení při definování pojmu „stavební pozemek“ je rovněž omezen rozsahem pojmu „budova“, vymezeného unijním normotvůrcem velmi široce v čl. 12 odst. 2 prvním pododstavci směrnice 2006/112 tak, že zahrnuje „jak[ou]koliv stavb[u] pevně spojen[ou] se zemí“.

55 Kromě toho čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 stanoví osvobození od DPH u dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v jejím čl. 12 odst. 1 písm. a). Toto posledně uvedené ustanovení odkazuje na dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího.

56 Tato ustanovení tak, posuzována ve vzájemné souvislosti, rozlišují, zda jde o stávající, či novou budovu, přičemž prodej stávající nemovité věci v zásadě nepodléhá DPH (rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 30).

57 *Ratio legis* těchto ustanovení je relativní absence přidané hodnoty vygenerované prodejem stávající budovy. Další prodej budovy po jejím prvním dodání konečnému uživateli, které ohraničuje konec výrobního procesu, totiž negeneruje významnou přidanou hodnotu, a musí být proto v zásadě osvobozen od daně (rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 31).

58 V projednávané věci první prodej nemovité věci dotčené ve věci v původním řízení ani druhý prodej zřejmě nezvýšily hospodářskou hodnotu této nemovitosti, takže obě tato plnění nepřinesla významnou přidanou hodnotu k tomu, aby byla předmětem DPH v souladu s judikaturou citovanou v předchozích bodech tohoto rozsudku.

59 Pokud by prodej takového plně funkčního skladu, jako je sklad, který je prodáván ve věci v původním řízení, mohl být považován za dodání stavebního pozemku, a nikoliv za dodání stávající budovy a pozemku k ní přiléhajícího pouze na základě úmyslu stran kupní smlouvy, byly by tím dotčeny zásady směrnice 2006/112 a hrozilo by, že osvobození od daně stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice bude zbaveno své podstaty.

60 Takový výklad by byl v rozporu s uvedeným ustanovením. Výklad výrazů použitých k vymezení osvobození uvedených v čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112 totiž musí být v souladu s cíli, které sledují, a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Tyto výrazy tak nemohou být vykládány způsobem, který zbavuje tato osvobození jejich účinků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, body 39 a 40).

61 Kromě toho, jak vyplývá z rozsudků ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), a ze dne 17. ledna 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), je prodej nemovité věci sestávající z pozemku a budovy, jejíž stržení je zamýšleno, považován za jediné plnění, jehož předmětem je dodání nezastavěného pozemku, a nikoliv budovy a pozemku k ní přiléhajícího, pouze pokud jsou splněny určité objektivní okolnosti, jako jsou zejména okolnosti vyjmenované v bodech 42 a 43 tohoto rozsudku, které prokazují, že prodej je tak úzce spjat s demolicí budovy, že rozdělení tohoto plnění by mělo umělou povahu.

62 Proto takové dodání pozemku, na kterém již je provozována plně funkční budova, jako je jednak prodej nemovité věci dotčený ve věci v původním řízení přístavem Odense společnosti KPC Herning, a jednak další prodej této nemovitosti společností KPC Herning sdružení Boligforeningen Kristiansdal, které jsou hospodářsky samostatnými plněními a netvoří spolu s jinými plněními jediné plnění, nelze s výhradou ověření, jehož provedení přísluší předkládajícímu soudu, kvalifikovat jako prodej stavebního pozemku.

63 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na položenou otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 12 odst. 1 písm. a) a b) a odst. 2 a 3, jakož i čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice 2006/112 je třeba vykládat v tom smyslu, že dodání pozemku, na kterém se k datu tohoto dodání nachází budova, nelze kvalifikovat jako dodání „stavebního pozemku“, pokud je toto plnění hospodářsky samostatné ve vztahu k dalším plněním a netvoří spolu s nimi jediné plnění, a to i v případě, že úmyslem stran bylo úplné nebo částečné zbourání budovy za účelem vytvoření prostoru pro novou budovu.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastnice původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 12 odst. 1 písm. a) a b) a odst. 2 a 3, jakož i čl. 135 odst. 1 písm. j) a k) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že dodání pozemku, na kterém se k datu tohoto dodání nachází budova, nelze kvalifikovat jako dodání „stavebního pozemku“, pokud je toto plnění hospodářsky samostatné ve vztahu k dalším plněním a netvoří spolu s nimi jediné plnění, a to i v případě, že úmyslem stran bylo úplné nebo částečné zbourání budovy za účelem vytvoření prostoru pro novou budovu.

Podpisy.