Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

zo 17. januára 2013*

„Daň z pridanej hodnoty — Smernica 2006/112/ES — Článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 a 3 — Nezastavaný pozemok — Stavebný pozemok — Pojmy — Demolačné práce na účely budúcej stavby — Oslobodenie od DPH“

Vo veci C-543/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 9. septembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 24. októbra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Woningstichting Maasdriel

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory E. Jarašiūnas, sudcovia C. Toader (spravodajkyňa) a C. G. Fernlund,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. novembra 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Woningstichting Maasdriel, v zastúpení: H. de Kat, advocaat,

— holandská vláda, v zastúpení: J. Langer a C. Wissels, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a P. van Nuffel, splnomocnení zástupcovia.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 a 3 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

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

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 12 ods. 1 a 3 smernice o DPH znie takto:

„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:

…

b) dodanie stavebných pozemkov.

…

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

4 Článok 135 ods. 1 písm. k) tejto smernice stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);

…“

Holandské právo

5 § 11 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) y 28. júna 1968 (Staatsblad 1968, č. 329) v znení uplatniteľnom na vec samú (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

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

a) dodanie nehnuteľného majetku a práv, ktorým tento nehnuteľný majetok podlieha, okrem:

(1) dodanie budovy alebo časti budovy a pozemku, na ktorom stojí, uskutočnené pred alebo najneskôr dva roky po jej prvom obsadení, ako aj dodanie stavebného pozemku;

…

4. Na účely uplatnenia odseku 1 písm. a) bodu 1 sa za stavebný pozemok považuje každý nezastavaný pozemok:

a) na ktorom prebiehajú alebo prebehli práce;

b) v súvislosti s ktorým budú alebo boli vykonané úpravy, ktoré sa vzťahujú výlučne na pozemok;

c) v ktorého okolí budú alebo boli vykonané úpravy alebo

d) pre ktorý bolo vydané stavebné povolenie

s cieľom na ňom postaviť stavbu.“

6 § 2 ods. 1 zákona o daniach z právnych úkonov (Wet op belastingen van rechtsverkeer) stanovuje, že „‚daň z prevodu‘ predstavuje daň, ktorá sa odvádza v dôsledku nadobudnutia nehnuteľného majetku na území Holandska alebo práv súvisiacich s týmto nehnuteľným majetkom“.

7 Podľa § 15 ods. 1 písm. a) tohto zákona dani z prevodu za podmienok stanovených všeobecným správnym opatrením podlieha nadobudnutie „dodaním podľa § 11 ods. 1 písm. a) bodu 1 [zákona o DPH]…, ktoré podlieha dani z obratu, okrem prípadu, že sa nehnuteľnosť využíva na podnikateľské účely a nadobúdateľ si môže úplne alebo sčasti odpočítať daň z obratu v súlade s § 15 [zákona o DPH]“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Dňa 13. novembra 2006 Woningstichting uzavrela s obcou Maasdriel (ďalej len „predávajúci“) kúpnu zmluvu týkajúcu sa časti pozemku. K tomuto dňu sa na pozemku nachádzala budova, ktorá slúžila ako knižnica (ďalej len „existujúca stavba“), vedľa ktorej sa nachádzalo upravené verejné parkovisko.

9 V kúpnej zmluve bolo stanovené, že „nehnuteľnosť bude dodaná v upravenom stave“, pretože Woningstichting mala v úmysle postaviť na tomto pozemku byty, prípadne kancelárie s parkovacími miestami. Zmluvné strany sa dohodli, že predávajúci zabezpečí demoláciu existujúcej budovy, ako aj odstránenie podlahového pokrytia parkoviska. Dohodnutá cena za pozemok, ku ktorej boli pripočítané výdavky spojené s demoláciou odhadnuté na 22 000 eur (bez DPH), dosahovala 1 380 000 eur (bez DPH).

10 V januári a vo februári 2007 dal predávajúci zdemolovať existujúcu budovu a odstránil stavebný odpad.

11 K dodaniu pozemku spoločnosti Woningstichting došlo v okamihu prevodu vlastníctva na základe notárskej zápisnice z 2. marca 2007. K tomuto dňu sa parkovisko ešte využívalo, keďže podlaha parkoviska nebola ešte odstránená a Woningstichting ešte nedostala stavebné povolenie potrebné na uskutočnenie svojho projektu, ktorý sa nachádzal v štádiu plánov a nákresov.

12 V súlade s holandským právom na to, aby sa v prípade, že nadobudnutie nehnuteľného majetku podlieha DPH, zabránilo dvojitému zdaneniu, podlieha nadobudnutie nehnuteľného majetku dani z prevodu vypočítanej z predajnej ceny. Dodanie stavebného pozemku podlieha DPH. Dodanie nezastavaného pozemku je však oslobodené od DPH a naďalej podlieha dani z prevodu.

13 Woningstichting zaplatila za predmetné dodanie DPH predávajúcemu, pretože sa domnievala, že sa toto plnenie vzťahuje na stavebný pozemok, a podlieha preto tejto dani, takže daň z prevodu nebolo potrebné platiť.

14 Daňový kontrolór sa však domnieval, že toto dodanie sa týka nezastavaného pozemku, ktoré je ako také oslobodené od DPH, a teda podlieha zaplateniu dane z prevodu. Z toho dôvodu Woningstichting dostala dodatočný výmer dane z prevodu. Keďže sťažnosť, ktorú uplatnila Woningstichting proti uvedenému dodatočnému výmeru pred daňovým kontrolórom, bola zamietnutá, podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Rechtbank te Arnhem (Obvodný súd Arnhem). Tento súd uvedenú žalobu zamietol.

15 Woningstichting sa proti uvedenému rozhodnutiu odvolala na Gerechtshof te Arnhem (Odvolací súd Arnhem), ktorý odvolanie zamietol.

16 S odvolaním sa na rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Zb. s. I-11079), Gerechtshof te Arnhem rozhodol, že predávajúci dodal nezastavaný pozemok, pretože v čase dodania bola budova čiastočne zdemolovaná a zmluvné strany sa dohodli, že podlahové pokrytie parkoviska bude odstránené na náklady predávajúceho po dodaní. Rozhodol tiež, že pozemok nemožno považovať za stavebný pozemok preto, lebo demoláciu budovy a odstránenie podlahového pokrytia parkoviska nemožno považovať za „práce“ v zmysle § 11 ods. 4 písm. a) zákona o DPH. Okrem toho sa zmluvné strany nedohodli na nijakých iných prácach. Navyše tento súd konštatoval, že vzhľadom na skutočnosť, že sa existujúce úpravy potrebné pre novú stavbu nachádzajú na okraji predmetného pozemku, nepredstavujú úpravy v zmysle § 11 ods. 4 písm. c) uvedeného zákona.

17 Woningstichting podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

18 Vnútroštátny súd uvádza, že v súlade s jeho judikatúrou sa má § 11 ods. 4 písm. a) zákona o DPH vykladať v tom zmysle, že v prípade úplného odstránenia budovy takto uvoľnený pozemok možno považovať za stavebný pozemok, len ak po zdemolovaní budovy došlo na tomto pozemku k úpravám umožňujúcim postavenie nových budov. Uvádza, že v súlade s touto judikatúrou nemožno demoláciu kvalifikovať ako „práce“ v zmysle § 11 ods. 4 písm. a) tohto zákona, aj keď je uskutočnená na účely umožnenia neskoršieho postavenia budov na takto upravenom pozemku. Tvrdí tiež, že napriek úmyslu zmluvných strán použiť pozemok na nové stavby, samotné demolačné práce neumožňujú zaradiť tento pozemok pod pojem „stavebný pozemok“.

19 V tejto súvislosti však uvádza, že Súdny dvor vo svojich rozsudkoch z 28. marca 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Zb. s. I-1721, body 20 a 25), a Don Bosco Onroerend Goed, už citovaný (bod 43), už rozhodol, že „[členským štátom] prislúcha určiť pozemky, ktoré sa majú považovať za stavebné pozemky…, pričom musia rešpektovať cieľ sledovaný [šiestou smernicou o DPH], ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu“.

20 S prihliadnutím na túto judikatúru Súdneho dvora si vnútroštátny súd kladie otázku, či voľnosť prislúchajúca členským štátom pri definovaní pojmu „stavebný pozemok“ umožňuje členskému štátu oslobodiť od DPH dodanie nezastavaného pozemku vzniknutého demoláciou existujúcich budov, aj keď tieto práce boli uskutočnené na účely umožnenia uskutočnenia nových stavieb na pozemku. Kladie si tiež otázku, či na účely určenia toho, či sa predmetné dodanie týka „nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu“ v zmysle už citovaného rozsudku Gemeente Emmen, môže zohľadniť len okolnosti, ktoré existujú od okamihu, keď nezastavaný pozemok vznikol, bez zohľadnenia predchádzajúcich demolačných prác.

21 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 a 3 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že dodanie nezastaveného pozemku vzniknutého demoláciou budov, ktoré sa na ňom nachádzali, na účely prestavby nemôže byť v nijakom prípade oslobodené od dane z pridanej hodnoty?“

O prejudiciálnej otázke

22 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 a 3 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH, ktoré prvé uvedené ustanovenie stanovuje, sa vzťahuje na plnenie, o aké ide vo veci samej, spočívajúce v dodaní nezastavaného pozemku po demolácii budovy, ktorá sa na ňom nachádzala, aj keď ku dňu tohto dodania neboli uskutočnené iné úpravy pozemku, než uvedená demolácia, ale predmetný pozemok bol určený na výstavbu.

23 Keďže sa holandská vláda v tomto prípade domnieva, že nejde o úpravy v zmysle holandského práva, nesúhlasí s akýmkoľvek zohľadnením úmyslu zmluvných strán na účely vymedzenia charakteru „nezastavaný“ alebo „stavebný“ dotknutého pozemku vo veci samej.

24 Naopak podľa spoločnosti Woningstichting a Európskej komisie podmienky vymedzené v holandskej právnej úprave, ktoré definujú stavebné pozemky, sú veľmi obmedzené a nezahŕňajú všetky situácie, v ktorých by bolo možné pozemok považovať za pozemok určený na výstavbu. Domnievajú sa tiež, že vzhľadom na skutočnosti zo spisu je zjavné, že dotknutý pozemok vo veci samej možno objektívne považovať za pozemok určený na výstavbu.

25 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry sa výrazy použité na označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 135 smernice o DPH majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej DPH podlieha každé dodanie tovaru a každé poskytnutie služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá charakterizuje spoločný systém DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu teda neznamená, že výrazy použité na označenie oslobodenia od dane vymedzeného v uvedenom článku 135 sa majú vykladať spôsobom, ktorý by im odnímal ich účinky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, bod 20 a citovanú judikatúru).

26 Podľa článku 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH je dodanie nezastavaných pozemkov, okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b) tejto istej smernice, oslobodené od DPH. Podľa článku 12 ods. 3 tejto smernice sa za „stavebný pozemok“ na účely uvedeného odseku 1 písm. b) považuje neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zadefinujú ako stavebný pozemok.

27 Z toho vyplýva, že dodanie stavebného pozemku podlieha DPH a nespadá pod kategóriu oslobodení od dane uvedených v článku 135 smernice o DPH, ktoré treba vykladať doslovne.

28 Článok 11 ods. 4 písm. a) zákona o DPH preberá tieto ustanovenia smernice o DPH do holandského práva a ako „stavebný pozemok“ definuje najmä akýkoľvek nezastavaný pozemok, na ktorom sa uskutočňujú alebo boli uskutočnené práce na účely výstavby.

29 Podľa vnútroštátnej judikatúry citovanej vnútroštátnym súdom pojem „práce“ použitý v uvedenom vnútroštátnom ustanovení sa vykladá v tom zmysle, že nezahŕňa demolačné práce, hoci je zjavné, že boli uskutočnené na účely prestavby.

30 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že členské štáty pri definovaní pozemkov, ktoré sa majú považovať za „stavebné pozemky“, majú rešpektovať cieľ sledovaný článkom 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu (pozri v tomto zmysle rozsudky Gemeente Emmen, už citovaný, bod 24 a 25, ako aj Don Bosco Onroerend Goed, už citovaný, bod 43).

31 Aby sa zaručila zásada daňovej neutrality, ktorá je základnou zásadou spoločného systému DPH a ktorá nepripúšťa, aby sa s dodaním podobných tovarov, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne, ani aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rozdielne (rozsudok z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatúra), je potrebné, aby všetky nezastavané pozemky určené na výstavbu, a teda určené aj na stavbu, spadali pod túto vnútroštátnu definíciu.

32 V druhom rade treba pripomenúť, že deklarovaný úmysel strán v súvislosti so zdanením určitého plnenia DPH treba pri celkovom posudzovaní okolností takéhoto plnenia zohľadniť, a to pod podmienkou, že bude podložený objektívnymi dôkazmi (rozsudok J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, už citovaný, bod 33 a citovaná judikatúra).

33 Súdny dvor už tiež konštatoval, že medzi takéto dôkazy patrí štádium, v ktorom sa práce predávajúceho spočívajúce v prestavbe nachádzajú ku dňu dodania (rozsudok J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, už citovaný, bod 34), pričom ukončenie prác predávajúcim pred týmto dňom, demolačné práce uskutočnené na účely budúcej stavby alebo záväzok predávajúceho uskutočniť takéto demolačné práce na účely budúcej stavby možno tiež zahrnúť medzi takéto dôkazy.

34 V prejednávanej veci treba uviesť, ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, že vo veci samej nie je spochybnené, že ku dňu dodania bola uskutočnená demolácia budovy alebo, pokiaľ ide o parkovisko, že bude uskutočnená na účely prestavby.

35 V každom prípade vnútroštátnemu súdu prináleží vykonať celkové posúdenie okolností súvisiacich s dotknutým plnením vo veci samej a existujúcich ku dňu dodania, vrátane úmyslu zmluvných strán pod podmienkou, že je podložený objektívnymi dôkazmi, aby zistil, či sa dotknuté plnenie vo veci samej týka alebo netýka stavebného pozemku.

36 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 a 3 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH, ktoré prvé uvedené ustanovenie stanovuje, sa nevzťahuje na plnenie, o aké ide vo veci samej, spočívajúce v dodaní nezastavaného pozemku po demolácii budovy, ktorá sa na ňom nachádzala, aj keď ku dňu tohto dodania neboli uskutočnené iné úpravy pozemku než uvedená demolácia, ak z celkového posúdenia okolností súvisiacich s týmto plnením a existujúcich ku dňu dodania, vrátane úmyslu zmluvných strán podloženého objektívnymi dôkazmi, vyplýva, že k tomuto dňu predmetný pozemok bol skutočne určený na výstavbu, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu.

O trovách

37 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 12 ods. 1 a 3 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane z pridanej hodnoty, ktoré prvé uvedené ustanovenie stanovuje, sa nevzťahuje na plnenie, o aké ide vo veci samej, spočívajúce v dodaní nezastavaného pozemku po demolácii budovy, ktorá sa na ňom nachádzala, aj keď ku dňu tohto dodania neboli uskutočnené iné úpravy pozemku než uvedená demolácia, ak z celkového posúdenia okolností súvisiacich s týmto plnením a existujúcich ku dňu dodania, vrátane úmyslu zmluvných strán podloženého objektívnymi dôkazmi, vyplýva, že k tomuto dňu predmetný pozemok bol skutočne určený na výstavbu, čo prináleží preskúmať vnútroštátnemu súdu.

Podpisy