



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JÁN MAZÁK
prednesené 11. septembra 2012¹

Vec C-299/11

**Staatssecretaris van Financiën
proti
Gemeente Vlaardingen**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„DPH — Zdaniteľné plnenia — Použitie tovaru zdaniteľnou osobou vyrobeného ‚v rámci jej podnikania‘ na účely jej podnikania“

1. „Nie je nič také ako dobrá daň.“ Tento veľavrhavý citát sa spravidla pripisuje sirovi Winstonovi Churchillovi. Prejednávaná vec potom vyvoláva otázku, či v súvislosti s takzvanou domnelou dodávkou zdanenie pôdy ako takej zo strany holandských orgánov bolo – z pohľadu zdaniteľnej osoby – ak nie „dobrou daňou“, tak aspoň „zákonnou daňou“ podľa šiestej smernice o DPH².

2. Zdá sa, že v Holandsku panuje veľká miera neistoty, pokiaľ ide o výklad a uplatniteľnosť holandských predpisov, ktorými sa vykonávajú ustanovenia (alebo ich časti) týkajúce sa dodávok, ktoré možno považovať za dodávky uskutočnené za protihodnotu. Výsledok prejednávaného návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska), by totiž mohol znamenať, že podniky zaplatili v minulosti príliš vysoké sumy DPH, lebo hodnota vlastnej pôdy bola zahrnutá do základu dane pre domnelú dodávku.³ Hoge Raad sa preto rozhodol požiadať o usmernenie týkajúce sa výkladu relevantného ustanovenia šiestej smernice, ktorým je článok 5 ods. 7 písm. a). Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v konaní medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) a Gemeente Vlaardingen (obec Vlaardingen; ďalej len „obec“).

3. Vzniká najmä otázka, či šiesta smernica umožňuje daňovým orgánom, aby považovali určité transakcie za dodávku za protihodnotu (domnelú dodávku) a aby považovali za „dodávku tovaru“ zhotovenie nehnuteľnosti pozostávajúcej zo (stavebného) diela zhotoveného treťou osobou na vlastnom pozemku zdaniteľnej osoby (obce) a vybrali DPH z hodnoty tohto pozemku, aj keď táto zdaniteľná osoba uvedený pozemok predtým používala na podnikateľské účely oslobodené od dane (prenájom ihrísk športovým klubom) a nevykonala odpočet DPH v súvislosti s týmto pozemkom.⁴

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) v znení zmien a doplnení.

3 — Pozri PricewaterhouseCoopers: *Should own land be included in the taxable amount?*, 20. október 2011.

4 — Bližšie pozri skutkové okolnosti veci a úplné znenie otázky uvedené v bode 11 a nasl. nižšie.

I – Právny rámec

A – Právo Európskej únie

4. Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice stanovoval:

„Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*], ak ide o:

- a) aplikáciu [použitie – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou pre jej podnikateľské účely [na účely jej podnikania – *neoficiálny preklad*] v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania [v rámci jej podnikania – *neoficiálny preklad*], kde by [DPH] za tento tovar, získaný od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná [ak by ju nadobudnutie takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby neoprávňovalo na úplný odpočet DPH – *neoficiálny preklad*].“

5. Článok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice v súvislosti so základom dane stanovoval:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom [základom dane – *neoficiálny preklad*] je:

- b) v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5 [ods. 6 a 7] nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky.“

6. S účinnosťou od 1. januára 2007 bola šiesta smernica nahradená smernicou Rady 2006/112/ES⁵. Článok 18 smernice 2006/112 v podstate zodpovedá článku 5 ods. 7 šiestej smernice.

B – Vnútroštátne právo

7. § 3 ods. 1 písm. h) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) (ďalej len „Wet OB“) v čase nadobudnutia účinnosti Wet OB 1. januára 1969 pôvodne znel:

„1. Za dodanie tovaru sa považuje:

...

- h) nakladanie s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku na podnikateľské účely, ak tento tovar, pokiaľ ho dodal podnikateľ, podlieha dani, v prípade ktorej je úplne alebo čiastočne vylúčené právo na odpočet; tovar vyrobený na objednávku z poskytnutých materiálov sa považuje za rovnocenný s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku.“

8. § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB bol neskôr doplnený a v relevantnom čase znie:⁶

„1. Za dodanie tovaru sa považuje:

...

5 — Smernica z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Smernica 2006/112 s účinnosťou od 1. januára 2007 nahradila predpisy Európskej únie týkajúce sa DPH vrátane šiestej smernice.

6 — Zmeny sú vyznačené kurzívou.

- h) nakladanie s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku na podnikateľské účely, ak tento tovar, pokiaľ ho dodal podnikateľ, podlieha dani, v prípade ktorej je úplne alebo čiastočne vylúčené právo na odpočet; tovar vyrobený na objednávku z poskytnutých materiálov vrátane pozemkov sa považuje za rovnocenný s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku; *túto časť nemožno uplatniť na nezastavané pozemky, ktoré nie sú stavebnými pozemkami v zmysle § 11 ods. 4.*

9. V Holandsku sa táto daň označuje ako „integračná daň“.

10. Podľa § 8 ods. 3 Wet OB:

„V prípade dodaní v zmysle § 3 ods. 1 písm. g) a h) a § 3a ods. 1 sa za protihodnotu považuje suma (bez dane z obratu), ktorá by sa za tovar musela zaplatiť v prípade, keby sa v čase dodania získal alebo vyrobil v takom stave, v akom sa nachádza v tomto čase.“

II – Skutkové okolnosti a prejudiciálne otázky

11. Obec je podnikateľom v zmysle Wet OB a vlastní viaceré športové areály vrátane viacerých ihrísk. Obec už mnoho rokov prenajíma tieto trávnaté plochy rôznym športovým klubom, pričom ide o prenájom oslobodený od DPH.

12. V roku 2003 obec zadala stavebným spoločnostiam objednávku, aby nahradili trávnaté plochy korfbalovými a futbalovými ihriskami s umelým trávnikom a hádzanárskymi ihriskami s asfaltovým povrchom (ďalej len „ihriská“).

13. Po dokončení týchto prác v roku 2004 obec opäť prenajala ihriská s oslobodením od DPH, a to tým istým športovým klubom ako predtým.

14. Suma, ktorú stavebné spoločnosti vyfakturovali obci za vykonané práce, dosiahla celkovo 1 547 440 eur, z ktorých 293 993 eur predstavovala DPH. Obec v daňovom priznaní k dani z obratu okamžite neodpočítala poslednú uvedenú sumu.

15. Inšpektor považoval prenajímanie ihrísk obcou – plnenie oslobodené od dane podľa § 11 ods. 1 písm. b) Wet OB – za nakladanie s tovarom, ktorý bol vyrobený na objednávku z „poskytnutých“ materiálov, najmä pozemkov, na podnikateľské účely v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB. Podľa inšpektora to znamenalo, že sa má vychádzať z toho, že obec dodala ihriská, za ktoré sa – pri odpočítaní DPH vyfakturovanej obci stavebnými spoločnosťami – musí zaplatiť DPH. Inšpektor následne vydal vo vzťahu k obci dodatočný daňový výmer za obdobie od 1. januára 2004 do 31. decembra 2004. Obec podala sťažnosť proti tomuto výmeru, ktorý bol však rozhodnutím inšpektora potvrdený.

16. Žalobu, ktorou obec napadla uvedené rozhodnutie, zamietol Rechtbank te's-Gravenhage (Okresný súd v Haagu) ako nedôvodnú. Obec následne podala proti rozhodnutiu Rechtbank odvolanie na Gerechtshof te's-Gravenhage (Krajský odvolací súd v Haagu).

17. V konaní pred Gerechtshof inšpektor zaujal stanovisko, že v predmetnom dodatočnom výmere bola stanovená príliš vysoká suma DPH. Na účely odvolacieho konania preto považoval za možné vychádzať z dodatočného výmeru DPH vo výške 116 099 eur, ktorá bola vypočítaná takto:

Náklady na výstavbu ihrísk	1 547 440 eur
Hodnota pozemkov	+ 610 940 eur
Základ dane	2 158 380 eur

DPH vo výške 19 % z 2 158 380 eur	410 092 eur
Odpočet za výstavbu	– 293 993 eur
Splatná DPH	116 099 eur

18. Dňa 26. júna 2009 Gerechtshof zrušil rozhodnutie Rechtbank a vyhovel žalobe podanej proti rozhodnutiu inšpektora, pričom zrušil toto rozhodnutie, ako aj dodatočný výmer. Gerechtshof najmä rozhodol, že § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB je v rozpore s článkom 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, keďže sa na účely DPH podľa citovaného ustanovenia Wet OB považuje za dodanie aj nakladanie s tovarom, ktorý si podnikateľ dal vyrobiť tretími osobami, pričom im poskytol materiál vrátane pozemkov. Staatssecretaris van Financiën podal proti tomuto rozhodnutiu kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

19. Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol o prerušení konania a položil Súdnu dvoru túto otázku:

„Má sa článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v spojení s článkom 5 ods. 5 a článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že z použitia nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou na účely oslobodené od dane môže členský štát vybrať DPH, ak:

- túto nehnuteľnosť tvorí (stavebné) dielo na pozemku zdaniteľnej osoby, ktoré na jej objednávku zhotovila za protihodnotu tretia osoba, a
- zdaniteľná osoba tento pozemok používala predtým na (tie isté) podnikateľské účely oslobodené od dane, pričom ešte nevykonala odpočet DPH za tento pozemok,

čo bude mať za následok, že z pozemku zdaniteľnej osoby, resp. z jeho hodnoty, sa vymeria DPH?“

III – Posúdenie

A – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

20. Obec tvrdí, že na položenú otázku treba odpovedať záporne. Tvrdí, že ak zdaniteľná osoba – akou je v tomto prípade zhotoviteľ – vyrobí tovar z materiálu poskytnutého jeho zákazníkom (obcou), má sa vychádzať z toho, že k výrobe tohto tovaru došlo „v rámci podnikania [zdaniteľnej osoby]“ a nie v rámci podnikania zákazníka. Pokiaľ výroba tohto tovaru podlieha DPH podľa článku 5 ods. 5 šiestej smernice – vykonaného § 3 ods. 1 písm. c) Wet OB –, ten istý tovar nemožno zároveň považovať⁷ za vyrobený v rámci podnikania zákazníka.

21. Obec tiež uvádza, že cieľom článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice je zabezpečiť rovnaké daňové zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami, ktoré kúpia tovar od inej zdaniteľnej osoby (ďalej len „nadobudnutý tovar“), a zdaniteľnými osobami, ktoré vyrobia tovar v rámci svojho vlastného podnikania (ďalej len „vyrobený tovar“). Na zabezpečenie rovnakého zaobchádzania postačuje, aby

⁷ — Podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice prebratého § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB.

došlo k vráteniu odpočítanej DPH. Nie je však nevyhnutné, aby bola daňová záťaž rovnako rozdelená medzi nadobudnutý tovar a vyrobený tovar. Na podporu svojho stanoviska obec poukazuje aj na legislatívne dokumenty, ktoré viedli k prijatiu druhej smernice Rady 67/228/EHS⁸, ako aj šiestej smernice.

22. V každom prípade vyrubenie DPH spôsobom, akým bola vyrubená v prípade, ktorý prejednáva vnútroštátny súd – keď bola vyrubená z hodnoty ihrísk, ktorých vlastníkom je zdaniteľná osoba, ako pozemkov a keď táto zdaniteľná osoba používa tieto ihriská na účely podnikania oslobodeného od dane –, by podstatne zvýšilo daňovú záťaž tejto zdaniteľnej osoby a bolo by v rozpore so zásadou daňovej neutrality, ktorá je vlastná systému DPH.

23. Holandská vláda tvrdí, že normotvorca Únie sa vzhľadom na použitie takých pojmov ako „vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného“ v článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice rozhodol použiť veľmi širokú formuláciu. Okrem toho výraz „v [rámci] jej [podnikania]“ svedčí o tom, že je možné postaviť na rovnakú úroveň na jednej strane „dodanie tovaru“ a na druhej strane „výrobu tovaru“ treťou osobou z vlastného materiálu, ktorý jej bol poskytnutý, pokiaľ je zrejmé, že tento tovar si objednala zdaniteľná osoba v rámci svojho podnikania.

24. Holandská vláda tvrdí, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice nahradil článok 5 ods. 3 písm. b) druhej smernice, ktorý stanovoval, že „za dodávku za odplatu sa považuje... použitie tovaru zdaniteľnou osobou pre potreby jej podnikania vyrobeného alebo získaného touto osobou alebo inou osobou v jej mene“ [*neoficiálny preklad*]. Spojenie „vyrobeného alebo získaného touto osobou alebo inou osobou v jej mene“ bolo v šiestej smernici nahradené širšou formuláciou. Preto nemožno pochybovať o tom, že šiesta smernica umožňuje, aby sa určité transakcie považovali za dodávky za protihodnotu, ako to bolo v tomto prípade.

25. Okrem toho napriek skutočnosti, že – na rozdiel od článku 5 ods. 3 písm. b) druhej smernice – článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice neobsahuje spojenie „touto osobou alebo inou osobou v jej mene“, je zrejmé, že článok 5 ods. 7 písm. a) zahŕňa všetky situácie, v ktorých zdaniteľná osoba nadobudne tovar, čiže vzťahuje sa aj na situáciu, keď práce vykonané v mene zdaniteľnej osoby boli uskutočnené na ihriskách, ktoré vlastní táto osoba. Toto ustanovenie sa však nevzťahuje na situáciu, keď si táto zdaniteľná osoba dá vyrobiť tovar z materiálu, ktorý táto tretia osoba už mala v držbe.

26. Holandská vláda ďalej uvádza, že v prípade, ako je tento, je považovanie predmetnej transakcie za dodávku za protihodnotu v súlade so zásadou neutrality DPH: keď tretia osoba vyrobí tovar v mene zdaniteľnej osoby z materiálu, ktorý patrí zdaniteľnej osobe, toto „pripodobnenie“ zaručí, že hodnota tovaru⁹ sa zohľadní pri výpočte DPH. Vzhľadom na zásadu daňovej neutrality je to potrebné na zabezpečenie toho, aby bola daňová záťaž rovnaká ako v prípade, keď zdaniteľná osoba vyrobí tovar zo svojho vlastného materiálu alebo keď tretia osoba vyrobí tovar zo svojho materiálu a následne predá tento tovar zdaniteľnej osobe.

27. Holandská vláda napokon tvrdí, že považovanie predmetnej transakcie za dodávku za protihodnotu je správne, aj keď sa pozemok zdaniteľnej osoby poskytnutý tretej osobe na účely zhotovenia diela v mene zdaniteľnej osoby predtým používal na činnosti zdaniteľnej osoby oslobodené od dane.

8 — Smernica z 11. apríla 1967 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a podmienky uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1968, 71, s. 1303).

9 — V tomto prípade majetková hodnota pozemkov/sportovísk.

28. Holandská vláda preto tvrdí, že na položenú otázku treba odpovedať v tom zmysle, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať tak, že dovoľuje členskému štátu kvalifikovať zhotovenie a dodanie nehnuteľnosti, ktorú tvorí (stavebné) dielo zhotovené na pozemku zdaniteľnej osoby v jej mene treťou osobou, ako plnenie porovnateľné s dodávkou tovaru a v dôsledku toho ho zohľadniť na účely DPH. V tejto súvislosti nie je rozhodujúce, že zdaniteľná osoba predtým používala tento pozemok na podnikateľské účely oslobodené od dane a že ešte nevykonala odpočet DPH za tento pozemok.

29. Komisia v podstate tvrdí, že Súdny dvor by mal odpovedať na položenú otázku tak, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice nedovoľuje členskému štátu, aby považoval za dodávku za protihodnotu použitie tovaru zdaniteľnou osobou na účely transakcií oslobodených od dane vyrobeného v rámci jej podnikania treťou osobou z poskytnutého materiálu, ak sa tento materiál predtým už používal pre tieto nezdaniteľné potreby zdaniteľnej osoby.

B – Analýza

30. Hoge Raad sa svojou otázkou pýta, či sa článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v spojení s článkom 5 ods. 5 a článkom 11 A ods. 1 písm. b) tejto smernice má vykladať v tom zmysle, že z použitia nehnuteľnosti (športovísk) zdaniteľnou osobou (obcou) na účely oslobodené od dane – čiže na prenajímanie týchto športovísk športovým klubom – môžu holandské daňové orgány vybrať DPH, ak tieto športoviská predstavujú dielo zhotovené na vlastnom pozemku obce a na jej objednávku treťou osobou za protihodnotu, aj keď obec predtým používala tento pozemok na tie isté účely oslobodené od dane, pričom ešte nevykonala odpočet DPH za tento pozemok, čo bude mať za následok, že z hodnoty pozemku sa vymeria DPH.¹⁰

31. V prvom rade by som chcel na úvod pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného šiestou smernicou možno odpočítať dane zaplatené na vstupe pri tovaroch alebo službách používaných zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných plnení. Odpočet daní na vstupe je spojený s výberom daní na výstupe.¹¹ Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe.¹²

32. V takej situácii je jasné, že zdaniteľná osoba nemusí získať späť DPH, ktorú zaplatí pri kúpe tovaru, ktorý používa.

10 — Najbližším z vnútroštátnych rozhodnutí týkajúcich sa článku 5 ods. 7 písm. a), ktoré mi môj rešerš umožnil nájsť, je rozhodnutie House of Lords Spojeného kráľovstva vo veci *Robert Gordon's College v. Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [DPH – Dodanie tovaru alebo služieb – Poskytovanie vzdelávacích služieb oslobodených od dane platiteľom dane – Úprava pozemku na jeho využitie ako školského ihriska – Náklady dodávateľa na úpravu – Prenechanie platiteľom dane do nájmu stopercentnej dcérskej spoločnosti – Udelenie nevýhradnej licencie na používanie ihrísk platiteľom dane – Dodanie platiteľom dane pre vlastnú potrebu – Možnosť odpočtu nákladov na úpravu ako dane zaplatenej na vstupe – Článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 6 ods. 3 šiestej smernice]. V tejto súvislosti pozri tiež McKAY, H.: *Back to College*. In: *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, dostupné na Westlaw UK: ako uviedol lord Hoffmann, článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 6 ods. 3 umožňujú považovať dodanie tovaru alebo služieb pre vlastnú potrebu za zdaniteľnú transakciu, ak by v prípade nadobudnutia tovaru alebo služieb od tretej osoby nevznikol nárok na úplný odpočet DPH z tohto tovaru alebo služieb. Hypotéza vyznačená kurzívou by sa mohla uplatniť iba v prípade, ak by tovar alebo služby v skutočnosti neboli nadobudnuté od tretej osoby, ale boli by vytvorené samotným platiteľom dane (tak ako budova postavená na jeho vlastnom pozemku). Ak tovar alebo služby boli nadobudnuté od tretej osoby, otázku, či možno odpočítať daň splatnú na vstupe za ich nadobudnutie, treba vyriešiť obvyklým spôsobom, čiže na základe toho, či ju možno pripísať zdaniteľnému plneniu. Neexistuje nijaký priestor na hypotetické posúdenie, ako by to bolo v prípade, ak by tovar alebo služby boli nadobudnuté od tretej osoby. Cieľom článku 5 ods. 7 písm. a) a článku 6 ods. 3 je umožniť právnym predpisom členských štátov zabrániť skresleniam na trhu, ku ktorým by došlo, ak by platiteľ dane mohol získať daňovú výhodu nadobudnutím tovaru alebo služieb určitým spôsobom, čiže tým, že by ich dodal sebe samému namiesto toho, aby ich nadobudol od tretej osoby. Vo veci *Robert Gordon's College* došlo k použitiu nového športoviska na základe služieb (licencie), ktorú *Robert Gordon's College* získalo od tretej osoby (*Countesswells*). Podľa názoru lorda Hoffmanna preto nemohol existovať priestor pre náklad na plnenie pre vlastnú potrebu v zmysle šiestej smernice. Hypotéza vyznačená kurzívou sa teda nemohla uplatniť.

11 — Skrátka daň na výstupe je splatná z tovaru alebo služieb dodaných osobou, ktorá vykonáva podnikanie, a daň na vstupe je splatná z tovaru alebo služieb dodaných tejto osobe na účely tohto podnikania.

12 — Pozri rozsudky z 30. marca 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Zb. s. I-3039), bod 24, a zo 14. septembra 2006, *Wollny* (C-72/05, Zb. s. I-8297), bod 20. Pozri tiež rozsudok z 8. februára 2007, *Investrand* (C-435/05, Zb. s. I-1315).

33. Na druhej strane niektoré zdaniteľné osoby nekupujú tovar, ktorý používajú v rámci svojho podnikania, od iných zdaniteľných osôb (prvá možnosť) a namiesto toho radšej vyrábajú tento tovar sami (druhá možnosť) alebo sa rozhodnú objednať si jeho výrobu vo svojich priestoroch u tretej osoby (tretia možnosť, ktorá je relevantná v tomto prípade).

34. Tovar nadobudnutý podľa tretej možnosti sa niekedy používa na podnikateľské účely oslobodené od dane. Práve k tomu došlo v tomto prípade.

35. Keď sa pozrieme na príslušné vnútroštátne predpisy, z legislatívnej histórie § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB možno vyvodiť, že zavedením tohto ustanovenia v roku 1969 chcel holandský zákonodarca vykonať v rámci Wet OB ustanovenia článku 5 ods. 3 písm. b) druhej smernice.

36. Článok 5 ods. 3 písm. b) stanovoval, že „za dodávku za odplatu sa považuje: ... b) použitie tovaru zdaniteľnou osobou pre potreby jej podnikania vyrobeného alebo získaného touto osobou alebo inou osobou v jej mene“.

37. Článok 5 ods. 3 písm. b) druhej smernice bol prebratý do šiestej smernice. Treba však poukázať na to, že formulácia týchto dvoch ustanovení nie je úplne rovnaká.

38. Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice¹³ stanovuje, že „členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za [protihodnotu], ak ide o: a) [použitie] zdaniteľnou osobou [na účely jej podnikania] v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v [rámci] jej [podnikania], [ak by ju nadobudnutie takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby neoprávňovalo na úplný odpočet DPH]“. Inak povedané, článok 5 ods. 7 písm. a) sa vzťahuje len na transakcie uskutočňované „na účely podnikania zdaniteľnej osoby“ a veta, že tovar môže byť vyrobený alebo získaný „inou osobou v jej mene“, bola z článku 5 ods. 3 písm. b) druhej smernice vypustená. Možno dodať, že článok 5 ods. 7 písm. a) sa vzťahuje aj na tovar, ktorý bol „zostrojený, spracovaný, zakúpený alebo dovezený“ na účely podnikania zdaniteľnej osoby.

39. Stačí uviesť, že napriek tomuto miernemu formulačnému rozdielu mi nie je jasné, prečo a ako by mal mať článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice iný účel alebo účinok ako článok 5 ods. 3 písm. b) druhej smernice. Nič v šiestej smernici tomu totiž nenasvedčuje.

40. Z listín predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že v prejednávanom prípade daňový inšpektor považoval prvé použitie ihrísk – čiže ich prenájom – obcou za dodanie tovaru v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB, keďže ide o použitie ihrísk na podnikateľské účely, ktoré boli zhotovené tretími osobami na objednávku obce, ktorá poskytla svoje prírodné trávnaté plochy. Pojem „vyrobený tovar“ použitý v § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB sa vzťahuje aj na stavby spojené so zemou alebo zakotvené v zemi.

41. Okrem toho na uplatnenie § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB sa vyžaduje, aby sa stavebné dielo spolu s pozemkom považovalo za jednu (nehnutelnú) vec. Na základe toho daňový inšpektor zahrnul hodnotu pozemku do základu dane týkajúceho sa ihrísk, v dôsledku čoho sa z hodnoty pôvodných prírodných trávnatých plôch obce napokon tiež vymerala DPH.

42. Vzniká preto otázka, či je § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB – uplatnený na posudzovanú situáciu – zlučiteľný s právomocami, ktoré boli zverené členským štátom podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

43. Ako jednoznačne uvádza vnútroštátny súd, vznikajú najmä určité otázky týkajúce sa významu a presnej pôsobnosti článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice za okolností prejednávaného prípadu.

13 — Teraz článok 18 písm. a) smernice 2006/112.

44. Na prvý pohľad sa zdá, že Súdnemu dvoru bola zatiaľ len raz položená otázka týkajúca sa pravidiel, podľa ktorého sa v súlade s článkom 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice majú určité transakcie považovať za dodanie za protihodnotu, a to vo veci Gemeente Leusden a Holin Groep¹⁴. V uvedenom rozsudku sa však Súdny dvor jednoznačne zameril na iné pravidlá stanovené v šiestej smernici. Pokiaľ ide o ustanovenie relevantné v prejednávanej veci, Súdny dvor sa obmedzil na konštatovanie, že článok 5 ods. 7 písm. a) má – tak ako článok 20 ods. 2 šiestej smernice – „ekonomický účinok“, ktorý spočíva v tom, že ukladá zdaniteľnej osobe povinnosť zaplatiť sumu vo výške odpočtu, na ktorý nemala nárok (bod 90).

45. Pokiaľ ide o cieľ článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, ktorý sa týka dodania „tovaru“, domnievam sa, že rovnako ako v prípade podobného ustanovenia týkajúceho sa vlastného poskytovania „služieb“ – článku 6 ods. 3¹⁵ – je týmto cieľom zabrániť skresleniu hospodárskej súťaže.¹⁶ Zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva činnosti oslobodené od dane, môže buď kúpiť tovar používaný na tieto činnosti od tretích osôb a zaplatiť pri tejto kúpe DPH, ktorú nemožno odpočítať, alebo si môže vyrobiť tento tovar sama a v takom prípade musí podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice zaplatiť DPH z hodnoty tohto tovaru, ktorú tiež nemožno odpočítať. Ako holandská vláda a Komisia správne uvádzajú, zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva činnosť oslobodenú od DPH, a preto nemôže odpočítať daň zaplatenú v predchádzajúcom stupni za tovar nadobudnutý na účely tejto činnosti, by vyrobením tohto tovaru v rámci svojho podnikania získala ekonomickú výhodu v porovnaní s podnikateľom, ktorý vykonáva tú istú nezdaniteľnú činnosť, ale nemôže – alebo nechce – vyrobiť tovar potrebný na tento účel sám. Bolo preto stanovené, že zdaniteľná osoba, ktorá vyrobí tovar v rámci svojho podnikania, tiež podlieha DPH.

46. Z bodu 7 prílohy A druhej smernice jednoznačne vyplýva, že článok 5 ods. 3 písm. b) tejto smernice [a teda aj článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice] má zabezpečiť rovnaké zdanenie kúpeného tovaru určeného na potreby podnikania, v súvislosti s ktorým nevzniká nárok na okamžitý alebo úplný odpočet, na jednej strane a na druhej strane tovaru vyrobeného alebo získaného zdaniteľnou osobou alebo treťou osobou v jej mene, ktorý sa tiež používa na tie isté potreby – čo je prípad, o aký ide v konaní vo veci samej.

47. Vyššie uvedené konštatovania totiž jednoznačne predstavujú uplatnenie zásady daňovej neutrality, ktorá je imanentná systému DPH¹⁷ a je dokonca základnou zásadou tohto systému.¹⁸ Hlavným cieľom tejto zásady je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie so zdaniteľnými osobami.¹⁹

48. Ďalej by som chcel poukázať na to, že prejednávaná vec vyvoláva otázku, či predmetné športoviská po ich pokrytí umelým trávnikom alebo asfaltom možno považovať za nanovo „vyrobený“ tovar v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice – čo je zrejme názor holandských daňových orgánov a holandskej vlády, ako aj vnútroštátneho súdu –, alebo či sa majú považovať za ten istý tovar, ktorý bol jednoducho vylepšený alebo zhodnotený.

14 — Rozsudok z 29. apríla 2004 (C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337). Pozri tiež rozsudky zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049), bod 56 a tam citovanú judikatúru (pokiaľ ide o článok 5 ods. 6 šiestej smernice), a Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 30 (pokiaľ ide o článok 20 a články 5 a 6 šiestej smernice).

15 — Toto ustanovenie šiestej smernice stanovuje: „Aby sa zabránilo narušeniu voľnej súťaže a na základe konzultácií uvedených v článku 29 môžu členské štáty považovať poskytovanie služieb za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*], ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba na účely jej podnikania, kde by [ak by – *neoficiálny preklad*] [DPH] za tieto služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou nebola plne odpočítateľná.“

16 — Pokiaľ ide o predchádzanie skresleniu hospodárskej súťaže, pozri okrem iného rozsudok zo 16. septembra 2008, Isle of Wight Council a i. (C-288/07, Zb. s. I-7203).

17 — Pozri okrem iného rozsudky z 11. júna 1998, Fischer (C-283/95, Zb. s. I-3369), bod 27, a zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97 Zb. s. I-4947), bod 19.

18 — Pozri rozsudok z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, Zb. s. I-10413), bod 67 a tam citovanú judikatúru.

19 — Pozri okrem iného rozsudky z 29. októbra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Zb. s. I-10567), bod 41; z 10. júna 2010, CopyGene A/S (C-262/08 Zb. s. I-5053), bod 64, a z 10. novembra 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, Zb. s. I-10947), bod 61. Pozri tiež rozsudok zo 7. decembra 2006, Eurodental (C-240/05, Zb. s. I-11479), bod 55.

49. Domnievam sa, že nie je ani zďaleka zrejmé, že športoviská predstavujú tovar, ktorý bol nanovo „vyrobený“. V skutočnosti vôbec nie som presvedčený o tom, že ide o taký tovar.

50. V tejto súvislosti sa v uznesení V.O.F. Dressuurstal Jespers²⁰ pripomína, že v rozsudku Van Dijk's Boekhuis²¹ Súdny dvor – po tom, čo pripomenul, že „pojem zhotovenie veci vo všeobecnosti znamená vytvorenie veci, ktorá predtým neexistovala“ – konštatoval, že k výrobe tovaru z materiálu zákazníkov dochádza iba vtedy, keď dodávateľ vyrobí novú vec z materiálu, ktorý mu odovzdal jeho zákazník.

51. Chcel by som dodať, že Súdny dvor v rozsudku Van Dijk's Boekhuis²² tiež jasne uviedol, že nová vec je vyrobená, keď je výsledkom práce dodávateľa vec, „ktorej funkcia je podľa všeobecne uznávaných názorov odlišná od funkcie poskytnutého materiálu. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby so zreteľom na možné použitie veci rozhodol, či bola vyrobená nová vec“.

52. Na prvý pohľad sa zdá, že v prejednávanej veci to nebolo tak, keďže je ťažké predstaviť si, ako sa športoviská – tým, že boli pokryté umelým trávnikom alebo asfaltom – stali tovarom, ktorý predtým neexistoval.

53. Treba totiž dodať, že v rozsudku Van Dijk's Boekhuis²³ Súdny dvor vysvetlil, že – akokoľvek zásadná – oprava (o ktorú išlo v uvedenej veci), ktorou sa veci odovzdanej dodávateľovi len vráti funkcia, ktorú vec predtým mala, bez toho, aby došlo k vytvoreniu novej veci, nepredstavuje výrobu tovaru z materiálu zákazníka.

54. Napriek tomu, že práca vykonaná na predmetných športoviskách mala väčší dosah, ako je jednoduchá oprava alebo úprava, podľa môjho názoru to nič nemení na tom, že stále ide o športoviská prenajímané tým istým športovým klubom, ktoré si teda v zmysle judikatúry citovanej vyššie zachovávajú tú istú funkciu.²⁴

55. V každom prípade neprináleží Súdnemu dvoru, ale vnútroštátnemu súdu, aby podrobne posúdil túto konkrétnu otázku okrem iného s prihliadnutím na to, ako sa nové ihriská používajú, a vykonal skutkové zistenia. Tieto návrhy teda musia byť založené a obmedzené na skutočnosti, ktoré konštatoval vnútroštátny súd a ktoré sú uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

56. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Hoge Raad konštatoval, že išlo o nanovo vyrobený tovar.

57. Domnievam sa, že vnútroštátny súd mohol dospieť k tomuto záveru na základe rozsahu práce vykonanej na športoviskách. V tejto súvislosti stojí za zmienku, že náklady súvisiace s položením umelého trávniku a asfaltového povrchu predstavujú takmer dvaaplnásobok hodnoty pozemkov.

58. Komisia v tejto súvislosti správne poukazuje na to, že vnútroštátny súd by mal zrejme opätovne posúdiť túto konkrétnu otázku, a to najmä z dôvodu, že ak by vnútroštátny súd napriek všetkému v konečnom dôsledku konštatoval, že športoviská, o ktoré ide v konaní vo veci samej, nepredstavujú nový tovar, v každom prípade by nebolo možné uplatniť článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

59. Preto sú ďalej uvedené úvahy relevantné iba v prípade, ak vnútroštátny súd potvrdí, že športoviská sa skutočne majú považovať za novovyrobený tovar v zmysle článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

20 — Uznesenie z 1. júna 2006, C-233/05, bod 27.

21 — Rozsudok zo 14. mája 1985 (139/84, Zb. s. 1405), body 20 a 21.

22 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 22.

23 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 21, bod 23.

24 — Pozri poznámky pod čiarou 20 a 21.

60. Ako Komisia správne naznačila, ďalšou otázkou je, či je článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice uplatniteľný na tovar, na ktorý sa vzťahuje druhá časť § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB v znení „tovar vyrobený na objednávku z poskytnutých materiálov *vrátane pozemkov...*“²⁵.

61. Podľa môjho názoru treba na túto otázku v zásade odpovedať kladne. Výraz „v [rámci] jej [podnikania]“ uvedený v článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa nevyhnutne nevzťahuje len na tovar vyrobený samotným podnikaním. Tento výraz sa nepochybne môže vzťahovať aj na tovar vyrobený treťou osobou z materiálu poskytnutého zdaniteľnou osobou.

62. Na zamedzenie dvojitého zdanenia je však – v súvislosti s výpočtom splatnej sumy – potrebné zohľadniť skutočnosť, že zdaniteľná osoba už zaplatila DPH z faktúry vystavenej treťou osobou za výrobu svojho tovaru. Zdá sa, že holandské daňové orgány to v prípade posudzovanom vnútroštátnym súdom urobili. Vzali do úvahy skutočnosť, že už bola zaplatená faktúra s DPH.

63. Pokiaľ totiž ide o posudzovanie určitých transakcií ako dodávok za protihodnotu podľa článku 5 ods. 6 a 7 šiestej smernice, k tomuto posudzovaniu dochádza v okamihu, keď zdaniteľná osoba použije tovar (alebo službu) vyrobený v rámci podnikania na účely svojich činností oslobodených od dane.

64. Domnievam sa, že na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda, v prípade, ako je tento – keď zdaniteľná osoba (obec) už používala materiál pred jeho spracovaním alebo začlenením do nového tovaru na účely svojich činností oslobodených od dane –, daňové orgány musia zohľadniť túto skutočnosť v súvislosti s uplatnením článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice. Inak povedané, hodnota tohto materiálu (pozemku ako takého) sa už nesmie zahrnúť do základu dane na výpočet DPH.

65. Komisia na pojednávaní v tejto súvislosti uviedla vhodný príklad. Predpokladajme, že obec nevlastní športoviská, ale chcela by ich vlastniť, aby ich mohla prenajímať. Za týchto okolností sú predstaviteľné dve situácie: buď a) kúpi športoviská, ktoré sa už používajú, a teda zaplatí DPH z kúpnej ceny, ktorá by zahŕňala hodnotu pozemku a režijnú cenu prác potrebných na úpravu týchto športovísk, alebo b) obec vlastní pozemok, ktorý je možné využívať. Predpokladajme, že v prípade b) obec vlastní lesný pozemok. Mohla by teda pripraviť a upraviť tento pozemok s cieľom zmeniť ho na športoviská. Keď dôjde k prenajatiu týchto športovísk, čiže k ich použitiu zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania na základe článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, DPH bude splatná za celok – vrátane hodnoty pozemku.

66. Domnievam sa, že to zodpovedá rovnakému daňovému zaobchádzaniu s dvoma situáciami: kúpa hotových športovísk na jednej strane a vytvorenie športovísk na vlastnom pozemku na druhej strane.

67. V prípade, ktorý prejednáva vnútroštátny súd, sa však predmetný pozemok používa ako športovisko nielen v súčasnosti, ale používal sa na tento účel aj v minulosti. Skutočnosť, že predmetné športoviská sa mnoho rokov prenajíмали (tomu istému) športovému klubu, je zrejmá z listín predložených Súdnemu dvoru.

68. Z toho vyplýva, že tieto športoviská už boli použité obcou na účely jej podnikania. Dôležité je, že použitie pozemku zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania nemožno považovať viac než raz za dodanie za protihodnotu.

25 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

69. Inak by vzniklo riziko dvojitého zdanenia a riziko ohrozenia zásady daňovej neutrality. Ako Komisia správne poznamenala na pojednávaní, ak by obec vyklčovala svoj les a najprv upravila zodpovedajúci pozemok a pokryla ho obyčajným trávnatým povrchom s cieľom zmeniť ho na športoviská a neskôr by sa po niekoľkých rokoch rozhodla pokryť ho umelým trávnikom, podľa výkladu holandskej vlády by sa z oboch transakcií vybrala DPH. Z toho vyplýva, že podľa tejto vlády by sa DPH mala vyrubiť z hodnoty pozemku dvakrát.

70. Podľa môjho názoru by preto členské štáty nemali byť oprávnené na účely uplatňovania článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice zohľadniť hodnotu materiálu, ak tento materiál už bol použitý zdaniteľnou osobou v minulosti na účely jej podnikania.

71. Na pojednávaní holandská vláda tvrdila, že systém DPH v každom prípade nie je ideálny.²⁶ Zastávam však názor (rovnako ako Komisia), že v prípade pochybnosti, ak prichádzajú do úvahy rôzne spôsoby výkladu, je potrebné zvoliť si výklad, ktorý je najvhodnejší na zamedzenie dvojitého zdanenia.

72. Holandská vláda podobne na pojednávaní uviedla, že prístup, ktorý presadzujem v týchto návrhoch, v každom prípade nie je v prejednávanej veci relevantný, keďže v prípade, ktorý prejednáva vnútroštátny súd, nedošlo k dvojitému zdaneniu, lebo DPH zo sporných športovísk nikdy nebola zaplatená.

73. Obec sa usilovala vyvrátiť tvrdenie holandskej vlády, že DPH z pozemkov nebola zaplatená. Tvrdila, že – napriek tomu, že športoviská už boli zhotovené dávno – faktom zostáva, že podľa právnej úpravy uplatniteľnej v tom čase obec tiež zaplatila integračnú daň. Hoci § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB v znení, ktoré je platné v súčasnosti, stanovuje výnimku pre pozemok, ktorý nie je stavebným pozemkom, táto výnimka nebola v relevantnom čase možná. Obec preto trvala na tom, že zaplatila DPH z pozemkov, ako aj z hodnoty úprav týchto pozemkov a ich premeny na pôvodné športoviská.

74. Stačí uviesť, že podľa môjho názoru je relevantné odlišné kritérium. Rozhodujúcou otázkou nie je, či z týchto ihrísk už bola zaplatená DPH, ale či ihriská (materiál) v minulosti už boli použité zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania.

75. Keďže predmetné športoviská boli prenajímané už „mnoho rokov“ pred ich úpravou, situácia v prípade, ktorý prejednáva vnútroštátny súd, je z ekonomického hľadiska úplne odlišná od situácie, ktorá by vznikla, ak by obec v súčasnosti mala kúpiť nové ihriská od tretej osoby. Preto sa domnievam, že situácia v konaní vo veci samej by sa nemala považovať za dodanie za protihodnotu. Ako Komisia správne poznamenala, taký záver je v celom rozsahu v súlade so systémom DPH.

76. Jedinou ekonomickou činnosťou, ktorá bola vykonaná, bolo totiž polozenie umelého trávniku a asfaltového povrchu v mene obce. Z tejto činnosti bola vybratá DPH, pričom obec si nemohla odpočítať túto daň, keďže jej vlastná činnosť – prenajímanie ihrísk športovým klubom – je oslobodená od dane. Nebol teda vyrobený alebo dodaný nijaký iný tovar alebo služba, ktoré by podliehali DPH.

77. Na záver by som chcel po prvé poznamenať, že vyššie uvedené konštatovanie nie je spochybnené článkom 5 ods. 5 šiestej smernice, na ktorý prejudiciálna otázka tiež odkazuje. Podľa tohto ustanovenia „členské štáty môžu považovať za poskytovanie tovaru podľa odseku 1... odovzdávanie určitých konštrukčných alebo stavebných prác.“

78. Podľa môjho názoru Komisia správne poukazuje na to, že článok 5 ods. 5 šiestej smernice nemá nijaký vplyv na otázky položené v prejednávanej veci. Dodávam, že vnútroštátny súd v každom prípade nevysvetlil, prečo sa rozhodol odkázať na toto ustanovenie.

26 — Holandská vláda dodáva, že najmä z dôvodu oslobodení od dane tento systém nie je ideálny a niekedy vedie k dvojitému zdaneniu niektorých súčastí režijnej ceny.

79. Po druhé môj záver nie je spochybnený ani článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, na ktorý prejudiciálna otázka rovnako odkazuje. Posledné uvedené ustanovenie iba vymedzuje, čo sa má rozumieť pod pojmom „základ dane“ podľa šiestej smernice. Stanovuje totiž, že v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5 ods. 6 a 7 má byť základom dane nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru, alebo ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky.

80. Stačí poukázať na to, že uplatnenie článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice je založené na existencii situácie uvedenej v článku 5 ods. 7 písm. a).

81. Zo všetkých vyššie uvedených úvah vyplýva, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že z použitia nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou na účely oslobodené od dane členský štát môže vybrať DPH, ak túto nehnuteľnosť tvorí (stavebné) dielo na pozemku zdaniteľnej osoby, ktoré na jej objednávku zhotovila za protihodnotu tretia osoba, čo bude mať za následok, že z tohto pozemku, resp. z jeho hodnoty, sa vymeria DPH – ibaže predmetný pozemok v minulosti už bol použitý na rovnaké podnikateľské účely oslobodené od dane.

IV – Návrh

82. Z vyššie uvedených dôvodov zastávam názor, že na otázku, ktorú položil Hoge Raad der Nederlanden, treba odpovedať takto:

Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že z použitia nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou na účely oslobodené od dane členský štát môže vybrať DPH, ak:

— túto nehnuteľnosť tvorí stavebné dielo na pozemku zdaniteľnej osoby, ktoré na jej objednávku zhotovila za protihodnotu tretia osoba

čo bude mať za následok, že z hodnoty tohto pozemku sa vymeria DPH;

ibaže predmetný pozemok v minulosti už bol použitý na rovnaké podnikateľské účely oslobodené od dane.