

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

17. ledna 2013(*)

„Daž z p?idané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 135 odst. 1 písm. k), ve spojení s ?l. 12 odst. 1 a 3 – Nezastav?ný pozemek – Stavební pozemek – Pojmy – Demoli?ní práce za ú?elem budoucí stavby – Osvobození od DPH“

Ve v?ci C-543/11,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 9. září 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 24. ?íjna 2011, v ?ízení

Woningstichting Maasdriel

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DV?R (osmý senát),

ve složení E. Jaraši?nas, p?edseda senátu, C. Toader (zpravodajka) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kancelá?e: M. Ferreira, vrchní rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2012,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Woningstichting Maasdriel H. de Katem, advocaat,
- za nizozemskou vládu J. Langerem a C. Wissels, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a P. van Nuffelem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 135 odst. 1 písm. k), ve spojení s ?l. 12 odst. 1 a 3, sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Woningstichting Maasdriel (dále jen „Woningstichting“) a Staatssecretaris van Financiën (ministr financí), jehož p?edm?tem je osvobození nabytí nemovitosti od dan? z p?evodu nemovitostí, tj. osvobození, které je podle

nizozemského práva vázáno na skutečnost, že uvedené plnění podléhá dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 12 odst. 1 a 3 směrnice o DPH zní:

„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:

[...]

b) dodání stavebního pozemku.

[...]

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

4 Článek 135 odst. 1 písm. k) této směrnice stanoví:

„1. členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

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

[...]“

Nizozemské právo

5 Článek 11 zákona z roku 1968 o dani z obrátu (*Wet op de omzetbelasting 1968*), ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), ve znění, jenž se vztahuje na věc v předmětném řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„1. Za podmínek stanovených opatřeními s obecnou působností orgánu veřejné správy je od daně osvobozeno:

a) dodání nemovitostí a práva, kterými jsou tyto zatíženy, s výjimkou:

1) dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, uskutečněné před jejich prvním obydlením nebo do dvou let po něm, jakož i dodání stavebních pozemků;

[...]

4. Pro účely odst. 1 písm. a) bodu 1 se stavebním pozemkem rozumí každý nezastavěný pozemek:

a) na kterém jsou nebo byly prováděny práce,

- b) ve vztahu k n?muž byly provedeny úpravy, které slouží výlu?n? tomuto pozemku,
- c) v jehož okolí jsou provád?ny nebo byly provedeny úpravy nebo
- d) ve vztahu k n?muž bylo vydáno stavební povolení,

za ú?elem zástavby tohoto pozemku.“

6 ?lánek 2 odst. 1 zákona o zdan?ní právních transakcí (Wet op belastingen van rechtsverkeer) stanoví, že „[d]a? z p?evodu nemovitostí“ je da? vybíraná z titulu nabytí nemovitosti nacházející se na území Nizozemska nebo z titulu nabytí práv vztahujících se k takové nemovitosti“.

7 Podle ?l. 15 odst. 1 písm. a) tohoto zákona je za podmínek stanovených opat?ením s obecnou p?sobností orgánu ve?ejné správy od dan? z p?evodu nemovitostí osvobozeno nabytí „na základ? dodání ve smyslu ?l. 11 odst. 1 písm. a) bodu 1 [zákona o DPH] [...], které podléhá dani z obratu, s výjimkou p?ípad?, kdy je majetek používán k podnikatelské ?innosti a nabyvatel si m?že zcela nebo ?áste?n? odpo?íst da? z obratu podle ?l. 15 [zákona o DPH]“.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

8 Dne 13. listopadu 2006 uzav?ela Woningstichting s obcí Maasdriel (dále jen „prodávající“) kupní smlouvu na pozemek. V daném okamžiku stála na uvedeném pozemku budova, která byla využívána jako knihovna (dále jen „stávající budova“), a vedle této budovy se nacházelo ve?ejné vydlážd?né parkovišt?.

9 Kupní smlouva stanovila, že „p?edm?t prodeje bude dodán vyklizený“, nebo? Woningstichting m?la v úmyslu nechat na pozemku postavit byty a p?ípadn? i kancelá?ské prostory s parkovacími místy. Za tímto ú?elem se smluvní strany dohodly, že prodávající zajistí demolici stávající budovy, jakož i odstran?ní dlážd?ní na parkovišti. Kupní cena za pozemek byla sjednána ve výši 1 380 000 eur (bez DPH) zvýšená o náklady na demolici, které byly odhadovány na ?ástku 22 000 eur (bez DPH).

10 V m?sících lednu a únoru 2007 nechala prodávající stávající budovu odstranit a vzniklý stavební odpad odvézt.

11 Dodání pozemku Woningstichting se uskute?nilo v okamžiku p?evodu vlastnictví, ke kterému došlo na základ? notá?ského zápisu dne 2. b?ezna 2007. V daném okamžiku bylo parkovišt? ješt? využíváno, dlážd?ní nebylo odstran?no a Woningstichting dosud nezískala stavební povolení nutné pro její projekt, nebo? tento se nacházel ve fázi architektonických plán? a nákres?.

12 Podle nizozemského práva je z d?vodu zabrán?ní dvojímu zdan?ní nabytí nemovitosti v p?ípad?, že podléhá DPH, osvobozeno od dan? z p?evodu nemovitostí vypo?ítané z kupní ceny. Dodání stavebního pozemku podléhá DPH. Dodání nezastav?ného pozemku je však od DPH osvobozeno, takže podléhá dani z p?evodu nemovitostí.

13 Woningstichting zaplatila za p?edm?tné dodání prodávající DPH, jelikož m?la za to, že se toto pln?ní týká stavebního pozemku, a proto podléhá této dani, takže da? z p?evodu nemovitostí není nutné platit.

14 Správce dan? však byl toho názoru, že se uvedené dodání týká nezastav?ného pozemku a jako takové je osvobozeno od DPH, a podléhá tedy zaplacení dan? z p?evodu nemovitostí. Z

tohoto d?vodu obdržela Woningstichting da?ový vým?r na da? z p?evodu nemovitostí. Vzhledem k tomu, že odvolání, které Woningstichting podala proti tomuto vým?ru ke správci dan?, bylo zamítnuto, podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Rechtbank te Arnhem (okresní soud v Arnhem). Tento soud uvedenou žalobu zamítl.

15 Woningstichting se proti tomuto rozsudku odvolala ke Gerechtshof te Arnhem (odvolací soud v Arnhem), který odvolání zamítl.

16 Gerechtshof te Arnhem s odkazem na rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079), rozhodl, že prodávající dodala nezastav?ný pozemek, jelikož v okamžiku dodání byla budova zcela odstran?na a smluvní strany se dohodly, že dlážd?ní na parkovišti bude po tomto dodání odstran?no na ú?et prodávající. Gerechtshof te Arnhem rovn?ž konstatoval, že pozemek nelze považovat za stavební pozemek, jelikož demolice budovy a odstran?ní dlážd?ní na parkovišti nelze považovat za „práce“ ve smyslu ?l. 11 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Tento soud m?l dále za to, že stávající úpravy v okolí dot?eného pozemku, které slouží k novému zastav?ní, nejsou úpravami ve smyslu ?l. 11 odst. 4 písm. c) uvedeného zákona.

17 Woningstichting podala proti tomuto rozsudku kasa?ní opravný prost?edek k Hoge Raad der Nederlanden.

18 P?edkládající soud uvádí, že podle jeho judikatury musí být ?l. 11 odst. 4 písm. a) zákona o DPH vykládán tak, že v p?ípad? úplného odstran?ní budovy je nutné takto vyklizený pozemek považovat za stavební pozemek až poté, co byly následn? po demolici budovy provedeny na pozemku úpravy za ú?elem nového zastav?ní. Tento soud uvádí, že podle této judikatury nelze demolici považovat za „práce“ ve smyslu ?l. 11 odst. 4 písm. a) tohoto zákona, a to ani v p?ípad?, že byla provedena za ú?elem pozd?jšího zastav?ní takto vyklizeného pozemku. Tvrdí tedy, že navzdory úmyslu smluvních stran využít pozemek pro nové stavby, samotné demoli?ní práce neumož?ují za?adit tento pozemek pod pojem „stavební pozemek“.

19 V tomto ohledu však tento soud uvádí, že Soudní dv?r již rozhodl v rozsudku ze dne 28. b?ezna 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Recueil, s. I-1721, body 20 a 25), a ve výše uvedeném rozsudku Don Bosco Onroerend Goed (bod 43), že [?lenským stát?m] p?ísluší vymezit pozemky, které budou považovány za stavební pozemky [...], a to p?i dodržení ú?elu sledovaného [šestou sm?rnicí o DPH], která má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastav?ných pozemk?, které nejsou ur?eny k zástavb?.

20 S ohledem na tuto judikaturu Soudního dvora si p?edkládající soud klade otázku, zda volnost, kterou mají ?lenské státy p?i vymezení pojmu „stavební pozemek“, umož?uje ?lenskému státu osvobodit od DPH dodání nezastav?ného pozemku, který vznikl provedením demolice stávajících budov, i v p?ípad?, že tyto práce byly provedeny za ú?elem nového zastav?ní tohoto pozemku. P?edkládající soud se rovn?ž zabývá otázkou, zda se pro ú?ely ur?ení toho, zda se dot?ené dodání týká „nezastav?ných pozemk?, které nejsou ur?eny k zástavb?“ ve smyslu výše uvedeného rozsudku Gemeente Emmen, m?že omezit pouze na zohledn?ní okolností, které nastaly po okamžiku, od n?hož je pozemek nezastav?ný, aniž vezme v úvahu p?edchozí demoli?ní práce.

21 Za t?chto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl p?erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?l. 135 odst. 1 písm. k) sm?rnice o DPH [...], ve spojení s jejím ?l. 12 odst. 1 a 3, vykládán tak, že v každém p?ípad? nelze dodání nezastav?ného pozemku, který vznikl demolicí budov na n?m stojících provedenou pro ú?ely nového zastav?ní, osvobodit od DPH?“

K p?edb?žné otázce

22 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 135 odst. 1 písm. k) sm?rnice o DPH, ve spojení s ?l. 12 odst. 1 a 3 této sm?rnice, vykládán tak, že se osvobození od DPH, které stanoví prvn? uvedené ustanovení, vztahuje na pln?ní, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spo?ívající v dodání nezastav?ného pozemku po demolici budovy, která se na n?m nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskute?n?ny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, ale dot?ený pozemek byl ur?en k zástavb?.

23 Vzhledem k tomu, že má nizozemská vláda za to, že se v projednávaném p?ípad? nejednalo o úpravy ve smyslu nizozemského práva, nesouhlasí s tím, aby se p?i posuzování toho, zda je pozemek dot?ený v p?vodním ?ízení „nezastav?ný“ nebo „stavební“, jakkoli zohled?oval úmysl smluvních stran.

24 Naopak podle názoru Woningstichting a Evropské komise jsou podmínky vymezené v nizozemské právní úprav?, které definují stavební pozemky, p?íliš omezené a nezahrnují všechny situace, ve kterých by bylo možné pozemek považovat za pozemek ur?ený k zastav?ní. Mají rovn?ž za to, že vzhledem ke skute?nostem uvedeným ve spise je zjevné, že pozemek dot?ený v p?vodním ?ízení lze objektivn? považovat za pozemek ur?ený k zastav?ní.

25 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury je t?eba výrazy použité k úprav? osvobození v ?lánku 135 sm?rnice o DPH vykládat striktn?, jelikož p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné dodání zboží a poskytnutí služeb uskute?né osobou povinnou k dani. Výklad t?chto výraz? však musí být v souladu s cíli sledovanými t?mito osvobozeními a musí spl?ovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznamená, že by zn?ní ustanovení o osvobozeních uvedených v ?lánku 135 m?lo být vykládáno zp?sobem, který by vylou?il jejich ú?inky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervence 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, bod 20 a citovaná judikatura).

26 Podle ?l. 135 odst. 1 písm. k) sm?rnice o DPH je dodání nezastav?ného pozemku, krom? stavebního pozemku ve smyslu ?l. 12 odst. 1 písm. b) téže sm?rnice, osvobozeno od DPH. Podle ?l. 12 odst. 3 této sm?rnice se pro ú?ely uvedeného odst. 1 písm. b) „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují ?lenské státy.

27 Z toho vyplývá, že dodání stavebního pozemku podléhá DPH a nespadá pod kategorii osvobození od dan? uvedených v ?lánku 135 sm?rnice o DPH, která je t?eba vykládat striktn?.

28 ?lánek 11 odst. 4 písm. a) zákona o DPH provádí tato ustanovení sm?rnice o DPH do nizozemského práva a jako „stavební pozemek“ vymezuje zejména každý nezastav?ný pozemek, na kterém jsou nebo byly provád?ny práce za ú?elem zástavby.

29 Podle vnitrostátní judikatury citované p?edkládajícím soudem je pojem „práce“ použitý v uvedeném vnitrostátním ustanovení vykládán tak, že nezahrnuje demoli?ní práce, i když je nesporné, že byly uskute?n?ny za ú?elem p?estavby.

30 V tomto ohledu je t?eba zaprvé p?ipomenout, že ?lenské státy musí p?i vymezení pozemk?,

kteře budou považovány za stavební pozemky, dodřžovat ú?el sledovaný ?l. 135 odst. 1 písm. k) sm?rnice o DPH, kteřý?to má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastav?ných pozemk?, kteře nejsou ur?eny k zástavb? (v tomto smyslu viz výše uveden? rozsudek Gemeente Emmen, body 24 a 25, jako? i Don Bosco Onroerend Goed, bod 43).

31 Aby bylo zaru?eno dodřžení zásady da?ové neutrality, kteřá je základní zásadou spole?ného systému DPH a kteřá brání tomu, aby s podobnými dodáními zbo?í, kteřá si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišn?, a tomu, aby bylo p?i vybírání DPH zacházeno s hospodá?skými subjekty, kteře uskute?ují stejné operace, rozdíln? (rozsudek ze dne 29. ?íjna 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura), je tedy nutné, aby všechny nezastav?né pozemky, na kteřých má být postavena budova, a jsou tudíž ur?eny k zástav?ní, spadaly pod tuto vnitrostátní definici.

32 Zadruhé je t?eba p?ipomenout, že deklarovaný zám?r smluvních stran týkající se zdanitelnosti ur?itého pln?ní DPH musí být zohledn?n p?i celkovém posouzení okolností takového pln?ní, a to pod podmínkou, že bude podpo?en objektivními poznatky (výše uvedený rozsudek J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, bod 33 a citovaná judikatura).

33 Vzhledem k tomu, že Soudní dv?r již konstatoval, že k takovým poznatk?m pat?í fáze p?estavby dosažená prodávajícím k datu dodání (výše uvedený rozsudek J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, bod 34), lze ukon?ení demoli?ních prací, kteře prodávající uskute?nil za ú?elem budoucí stavby p?ed tímto datem, nebo závazek prodávajícího uskute?nit takové demoli?ní práce za ú?elem budoucí stavby, rovn?ž zahrnout mezi takové poznatky.

34 V projednávaném p?ípad? je t?eba uvést, jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, že ve v?ci v p?vodním ?ízení je nesporné, že k datu dodání byly demoli?ní práce na budov? uskute?n?ny nebo v p?ípad? parkovišt?, že takové práce budou za ú?elem p?estavby uskute?n?ny.

35 V každém p?ípad? p?edkládajícímu soudu p?ísluší provést celkové posouzení okolností souvisejících s pln?ním, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, a p?evládajících k datu dodání, v?etn? úmyslu smluvních stran, je-li podpo?en objektivními poznatky, aby zjistil, zda se pln?ní, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, týká stavebního pozemku, ?i nikoli.

36 S ohledem na výše uveden? úvahy je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 135 odst. 1 písm. k) sm?rnice o DPH, ve spojení s ?l. 12 odst. 1 a 3 této sm?rnice, musí být vykládán tak, že se osvobození od DPH, kteře stanoví prvn? uvedené ustanovení, nevztahuje na pln?ní, o jaké se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spo?ívající v dodání nezastav?ného pozemku po demolici budovy, kteřá se na n?m nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskute?n?ny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, pokud z celkového posouzení okolností souvisejících s tímto pln?ním a p?evládajících k datu dodání, v?etn? úmyslu smluvních stran, je-li podpo?en objektivními poznatky, vyplývá, že k tomuto datu byl dot?ený pozemek ve skute?nosti ur?en k zástav?ní, ov?ení ?eho? p?ísluší p?edkládajícímu soudu.

K náklad?m ?ízení

37 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edlož?ním jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

?lánek 135 odst. 1 písm. k) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?ídané hodnoty, ve spojení s ?l. 12 odst. 1 a 3 této sm?rnice,

musí být vykládán tak, že osvobození od daně z přidané hodnoty, které stanoví první uvedené ustanovení, se nevztahuje na plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v dodání nezastavěného pozemku po demolici budovy, která se na něm nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskutečny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, pokud z celkového posouzení okolností souvisejících s tímto plněním a převládajících k datu dodání, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořeno objektivními poznatky, vyplývá, že k tomuto datu byl dotčený pozemek ve skutečnosti určen k zastavění, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.