Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ATHANASIA RANTOSE
přednesené dne 20. května 2021 [1]

Věc C-299/20

Icade Promotion SAS, dříve Icade Promotion Logement SAS
proti
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Režim zdanění na základě ziskové přirážky – Působnost – Dodání nemovitostí a stavebních pozemků zakoupených za účelem následného prodeje – Osoba povinná k dani, jíž nevznikl při koupi nemovitosti nárok na odpočet – Následný prodej podléhající DPH – Pojem ‚stavební pozemky' "

I. Úvod

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla podána v kontextu sporu mezi společností Icade Promotion SAS (dále jen „žalobkyně") a francouzskou daňovou správou [a konkrétněji Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstvo financí a veřejných rozpočtů)] týkajícího se vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) z prodejů stavebních pozemků jednotlivcům v letech 2007 a 2008, uhrazené žalobkyní.

2. Tato žádost se týká výkladu článku 392 směrnice 2006/112/ES [2] (dále jen „směrnice o DPH"), který zavádí režim zdanění na základě ziskové přirážky odchylně od obecného režimu, který stanoví zdanění z prodejní ceny.

3. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda se odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky upravený v článku 392 směrnice o DPH vztahuje na určitá plnění, která se týkají pozemků, při jejichž koupi osobě povinné k dani nevznikl nárok na odpočet, pokud jsou následně prodány po rozdělení na parcely a po úpravách jako stavební pozemky.

4. Projednávaná věc vyvolává novou otázku, která bude vyžadovat, aby Soudní dvůr upřesnil podmínky pro použití daňového režimu na základě ziskové přirážky ve velmi specifickém případě, a to na základě výkladu klíčových pojmů článku 392 směrnice o DPH.

[1] – Původní jazyk: francouzština.

[2] – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice o DPH

5. Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností' se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[…]"

6. 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'.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let.

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

7. Podle článku 73 uvedené směrnice:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění."

8. Článek 135 téže směrnice 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);

[…]“

9. Článek 137 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[…]

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

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

[…]“

10. Hlava XIII této směrnice, nadepsaná „Odchylky“, kapitola 1, nadepsaná „Odchylky použitelné do zavedení konečného režimu“, obsahuje článek 392, který stanoví:

„Členské státy mohou stanovit, že v případě dodání budov a stavebních pozemků, které za účelem následného prodeje zakoupila osoba povinná k dani, jíž nevznikl při koupi nárok na odpočet daně, je základem daně rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.“

2. Prováděcí nařízení (EU) č. 1042/2013

11. Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby[3] (dále jen „prováděcí nařízení“), stanovilo vložení článku 13b do znění tohoto posledně uvedeného nařízení, který stanoví:

„Pro účely směrnice [o DPH] se za ‚nemovitost‘ považuje:

[…]

b) každá budova nebo stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit;

[…]“

[3] – Úř. věst. 2013, L 284, s. 1.

12. Článek 31a prováděcího nařízení stanoví:

„1. Služby související s nemovitostí podle článku 47 směrnice [o DPH] zahrnují pouze služby, které mají dostatečně přímou souvislost s danou nemovitostí. V níže uvedených případech se má za to, že služby mají dostatečnou přímou souvislost s nemovitostí:

a) v případě, že vyplývají z nemovitosti a že daná nemovitost tvoří konstitutivní prvek služby a je pro poskytnutou službu hlavní a zásadní;

b) v případě, že jsou poskytovány na nemovitosti nebo na ni jsou zaměřeny a jejich cílem je právní nebo fyzická změna uvedené nemovitosti.

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na tyto případy:

[…]

d) stavba trvalých staveb na pozemku, jakož i stavební a demoliční práce prováděné na trvalých konstrukcích, jako jsou potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu a podobně;

[…]“

B. Francouzské právo

13. Článek 257 code général des impôts (Obecný daňový zákoník), ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„Dani z přidané hodnoty podléhají rovněž:

[…]

6° S výhradou bodu 7:

a) Plnění, která se týkají nemovitostí […] a jejichž hospodářský výsledek musí být zahrnut do základu daně z příjmu z titulu zisků z obchodní nebo průmyslové činnosti;

[…]

7° Plnění přispívající k výstavbě nebo dodání budov.

Tato plnění jsou zdanitelná i v případě, že mají občanskoprávní povahu.

1. Tato plnění zahrnují zejména:

a) Prodeje […] stavebních pozemků […];

Pozemky uvedenými v prvním pododstavci se rozumějí zejména pozemky, pro které nabyvatel […] ve lhůtě čtyř let od data listiny dokládající dané plnění získá stavební povolení nebo zahájí práce nezbytné k výstavbě budovy nebo souboru budov nebo k výstavbě nových podlaží nad existující stavbou.

Tato ustanovení se nepoužijí na pozemky koupené fyzickými osobami za účelem výstavby budov, které dotčené osoby užívají k bydlení.

[…]

b) prodeje nemovitostí […]“

14. Článek 268 obecného daňového zákoníku stanoví:

„Pokud jde o plnění uvedená v čl. 257 bodě 6, základ daně z přidané hodnoty tvoří rozdíl mezi:

a. uvedenou cenou a poplatky s ní spojenými, nebo prodejní hodnotou věci, je-li vyšší než cena navýšená o poplatky, na straně jedné;

b. na straně druhé, […]

– […] částkami uhrazenými prodávajícím z jakéhokoli právního titulu v souvislosti s nabytím věci;

[…]“

15. Článek 231 odst. 1 přílohy II obecného daňového zákoníku, jehož ustanovení byla převzata od 1. ledna 2008 v čl. 206 bodu IV odst. 2 bodu 9 této přílohy, stanoví:

„Osoby uvedené v čl. 257 bodě 6 obecného daňového zákoníku si nemohou odpočíst daň, která zatížila cenu pořízení nebo výstavby nemovitostí […]“

III. Skutkový stav a původní řízení

16. V rámci své činnosti developera koupila žalobkyně holé pozemky od osob nepodléhajících DPH (jednotlivců nebo místních celků)[4]. Tyto koupě v důsledku toho nepodléhaly DPH.

17. Žalobkyně nejprve po rozdělení těchto pozemků na parcely a zasíťování různými sítěmi (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace) prodala takto zasíťované pozemky fyzickým osobám v letech 2007 a 2008 jako stavební pozemky za účelem výstavby nemovitostí určených k bydlení. Žalobkyně podrobila převody stavebních pozemků uskutečněné v období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008 režimu DPH na základě ziskové přirážky v souladu s právní úpravou, která se v dané době nacházela v čl. 257 bodě 6 a v článku 268 obecného daňového zákoníku.

18. Následně žalobkyně podala u daňové správy žádost o vrácení této DPH na základě ziskové přirážky, uhrazené ve výši 2 826 814 eur za rok 2007 a ve výši 2 369 881 eur za rok 2008. V tomto ohledu zpochybnila stanovisko daňové správy, podle kterého převod těchto pozemků měl podléhat režimu DPH na základě ziskové přirážky. Žalobkyně měla totiž zájem na tom, aby se na ni vztahoval obecný režim DPH z prodejní ceny, jelikož v souladu s vnitrostátní právní úpravou platnou v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení byly převody stavebních pozemků

[4] – Datum prvotní koupě těchto pozemků není uvedeno v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ani ve vyjádření účastníků původního řízení.

jednotlivcům za účelem výstavby nemovitostí určených k bydlení osvobozeny od DPH. Naproti tomu tatáž právní úprava zakazovala odpočet DPH z koupě nemovitostí, na jejichž následný prodej se vztahovala DPH na základě ziskové přirážky.

19. Poté, co byla její stížnost zamítnuta daňovou správou, podala žalobkyně žalobu k tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie), která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 27. dubna 2012.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správní soud ve Versailles, Francie) poprvé zamítl odvolání podané žalobkyní rozsudkem ze dne 18. července 2014.

21. Dne 28. prosince 2016 však Conseil d'État (Státní rada, Francie) tento rozsudek částečně zrušila a věc byla vrácena cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správní soud ve Versailles, Francie), který ve druhém rozsudku ze dne 19. října 2017 zamítl odvolání podané žalobkyní ve věci samé.

22. Žalobkyně proto podala kasační opravný prostředek ke Conseil d'État (Státní rada) proti tomuto druhému rozsudku.

23. Žalobkyně tvrdí, že zakoupila nezastavěné pozemky mimo působnost DPH za účelem jejich následného prodeje bez výstavby, poté zakoupené pozemky rozdělila na parcely a tyto parcely zasíťovala a prodala je fyzickým osobám jako stavební pozemky za účelem výstavby nemovitostí určených k bydlení.

24. Za účelem zpochybnění použití režimu DPH na základě ziskové přirážky na takto uskutečněné prodeje na základě ustanovení čl. 257 bodu 6 ve spojení s článkem 268 obecného daňového zákoníku žalobkyně tvrdí, že toto použití není ve dvou ohledech v souladu s článkem 392 směrnice o DPH.

25. Zaprvé podle žalobkyně článek 392 této směrnice opravňuje členské státy podrobit dodání stavebních pozemků režimu zdanění na základě ziskové přirážky pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani, která tato dodání uskutečňuje, uhradila DPH při koupi pozemků a současně nemá nárok provést odpovídající odpočet.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správní soud ve Versailles) však rozhodl, že neexistence „nároku na odpočet" při koupi uvedená v článku 392 směrnice o DPH se vztahuje pouze na případy, kdy koupě nepodléhala DPH.

27. Zadruhé podle žalobkyně článek 392 směrnice o DPH umožňuje členským státům podrobit dodání stavebních pozemků režimu zdanění na základě ziskové přirážky pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani, která uskutečňuje taková dodání, tyto pozemky pouze nakupuje a dále je prodává ve stejném stavu. Článek 392 této směrnice se tak nevztahuje na prodej stavebních pozemků, které byly na takové stavební pozemky přeměněny po jejich koupi.

28. V tomto ohledu cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správní soud ve Versailles) rozhodl, že údaj v článku 392 uvedené směrnice týkající se dodání stavebních pozemků „zakoupených za účelem následného prodeje" nemá za cíl, ani za následek vyloučení koupě nezastavěných pozemků, které jsou dále prodány jako stavební pozemky.

IV. Předběžné otázky

29. Za těchto okolností se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 392 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že režim zdanění na základě ziskové přirážky lze použít výhradně na plnění spočívající v dodání nemovitostí, jejichž koupě podléhala [DPH], aniž měla osoba povinná k dani, která uskutečňuje následný prodej, nárok na odpočet této daně? Nebo umožňuje použít tento režim na plnění spočívající v dodání nemovitostí, jejichž koupě nepodléhala této dani buď proto, že dotčená koupě nespadá do působnosti této daně, nebo proto, že sice do její působnosti spadá, avšak je od ní osvobozena?

2) Musí být článek 392 [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že vylučuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků v těchto dvou případech:

– v případě, kdy se z takových pozemků, koupených jako nezastavěné, staly mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani pozemky stavební;

– v případě, kdy se mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani změnily jejich vlastnosti, například byly rozděleny na parcely nebo byly provedeny práce k zasíťování takových pozemků (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace)?“

30. Účastníci původního řízení navrhují odpovědět na první předběžnou otázku takto:

– Žalobkyně navrhuje, aby Soudní dvůr rozhodl, že použití článku 392 směrnice o DPH je vyhrazeno pro případy, kdy obchodník povinný k dani nesl zatížení nevratnou DPH v době koupě. Tvrdí, že s ohledem na podmínku stanovenou v článku 392 této směrnice, podle níž režim DPH na základě ziskové přirážky předpokládá, že osoba povinná k dani „neměla nárok na odpočet při koupi“, se tento režim zdanění nemovitostí uplatní pouze v případě, že obchodník povinný k dani nesl zatížení DPH při koupi, aniž ji může odečíst. Naproti tomu by použití uvedeného režimu mělo být vyloučeno, pokud koupě podléhala DPH, kterou mohl obchodník povinný k dani odečíst, nebo pokud koupě nepodléhala DPH.

– Podle francouzské vlády musí být článek 392 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků, a to jak v případě, kdy jejich koupě podléhala DPH, aniž osobě povinné k dani, která je dále prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, tak i v případě, kdy jejich koupě nepodléhala DPH, a to buď proto, že toto plnění nespadá do její působnosti, nebo proto, že i když spadá do její působnosti, byla od daně osvobozena.

31. Pokud jde o první podotázku druhé předběžné otázky, navrhují účastníci původního řízení odpovědět takto:

– Žalobkyně tvrdí, že pro použití režimu DPH na základě ziskové přirážky je třeba, aby se koupě uskutečněná obchodníkem povinným k dani týkala pozemku, který byl již v době jeho koupě na základě francouzských právních předpisů považován za stavební pozemek.

– Podle francouzské vlády musí být článek 392 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu DPH na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků, pokud tyto pozemky byly obchodníkem povinným k dani zakoupeny jako nezastavěné.

32. Pokud jde o druhou podotázku druhé předběžné otázky, navrhují účastníci původního řízení odpovědět takto:

– Žalobkyně neshledává žádnou překážku pro použití režimu DPH na základě ziskové přirážky v případě, že je na parcely rozdělen stavební pozemek, se kterým není spojeno získání stavebního povolení nebo provedení úprav pozemku prodávajícím. Naproti tomu se domnívá, že použití DPH na základě ziskové přirážky by mělo být vyloučeno v případě provedení prací k zasíťování pozemku různými sítěmi (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace), pokud jsou tyto práce považovány za výstavbu z důvodu jejich spojení se zemí.

– Podle francouzské vlády musí být článek 392 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků, pokud se u těchto pozemků mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani změnily jejich vlastnosti, jako je jejich rozdělení na parcely nebo provedení úprav, které umožňují jejich přístup k pozemní komunikaci a k různým sítím.

33. Evropská komise, která navrhla společnou odpověď na obě otázky položené předkládajícím soudem, se domnívá, že se odchylný režim na základě ziskové přirážky stanovený v článku 392 směrnice o DPH nevztahuje na následný prodej pozemku zakoupeného bez DPH, který byl rozdělen na parcely, na kterých byly provedeny práce k jejich zasíťování různými sítěmi (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace).

V. Analýza

A. Úvodní poznámky

34. Je třeba předeslat, že Soudní dvůr dosud neměl příležitost rozhodovat o výkladu článku 392 směrnice o DPH.

35. Podle informací poskytnutých Komisí se rovněž zdá, že pouze Francouzská republika využila ustanovení článku 392 směrnice o DPH a uplatnila možnost stanovit odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky, zatímco ostatní členské státy si takový režim zdanění nezvolily.

36. Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda se odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky stanovený v článku 392 směrnice o DPH vztahuje na některá plnění týkající se pozemků, u nichž osobě povinné k dani nevznikl nárok na odpočet při jejich koupi, pokud jsou tyto pozemky dále prodány, po rozdělení na parcely a po úpravách, jako stavební pozemky.

37. Je tedy na Soudním dvoru, aby vyložil jednak pojem „nárok na odpočet daně při koupi“ a jednak pojem pozemku „zakoupeného za účelem následného prodeje“ ve smyslu článku 392 směrnice o DPH.

38. Předtím než provedu podrobnější analýzu klíčových pojmů tohoto ustanovení, mám za to, že je důležité předběžně uvést, že podle mého názoru spor týkající se transakce s nemovitostmi, který vedl k žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci, nespadá do působnosti článku 392 směrnice o DPH. Koupě nezastavěného pozemku, která nepodléhá DPH, následovaná (provedením úprav a) jeho následným prodejem jako stavebního pozemku, je totiž mimo působnost odchylného režimu zdanění na základě ziskové přirážky. Mám tak za to, že se tento režim týká pouze několika konkrétních případů stavebních pozemků a budov zakoupených za účelem následného prodeje, u nichž byla DPH zaplacena na vstupu, aniž byla poté odpočtena, na rozdíl od nezastavěných pozemků, které jsou na základě směrnice o DPH výslovně osvobozeny od této daně.

39. Cílem následující analýzy je podložit výše uvedené zjištění doslovným, kontextuálním a teleologickým výkladem článku 392 směrnice o DPH s cílem umožnit Soudnímu dvoru poskytnout užitečnou odpověď předkládajícímu soudu.

B. K první předběžné otázce

40. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 392 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků jak v případě, kdy jejich koupě podléhala DPH, aniž osobě povinné k dani, která je dále prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, tak v případě, že jejich koupě nepodléhala DPH, a to buď proto, že toto plnění nespadá do působnosti této daně, nebo proto, že ačkoli spadá do její působnosti, je od této daně osvobozeno.

1. K doslovnému výkladu pojmu „nárok na odpočet daně při koupi“

41. Žalobkyně tvrdí, že režim zdanění nemovitostí na základě ziskové přirážky se uplatní pouze v případě, kdy obchodník povinný k dani uhradil DPH při koupi, aniž ji může odečíst. Naproti tomu by podle žalobkyně mělo být použití tohoto režimu vyloučeno, pokud tato koupě podléhala DPH, kterou si mohl obchodník povinný k dani odečíst, nebo pokud uvedená koupě nepodléhala DPH.

42. Výklad žalobkyně vychází zejména z anglického znění článku 392 směrnice o DPH, které konkrétně uvádí „neodpočitatelnost DPH“ při koupi[5], pro přijetí závěru, že se tento článek vztahuje pouze na případy, kdy kupující na vstupu takovou daň nesl, aniž ji poté mohl odečíst.

43. Francouzská vláda se domnívá, že je třeba respektovat doslovný výklad francouzského znění článku 392 směrnice o DPH, které nijak neodkazuje na DPH z prodeje pozemků určených k následnému prodeji. Z toho podle této vlády vyplývá, že formulace použitá ve francouzském znění („droit à déduction à l’occasion de l’acquisition“) může ve skutečnosti zahrnovat jak situaci, kdy převod nepodléhal této dani (odtud tedy neexistence nároku na odpočet), tak i případ, kdy naopak původní prodej podléhal DPH, ale osoba povinná k dani neměla nárok na odpočet daně.

44. Výklad různých jazykových znění článku 392 směrnice o DPH totiž ukazuje rozdíly ohledně použitých výrazů, takže tyto rozdíly mohou vyvolávat otázky výkladu. Francouzské znění tohoto ustanovení totiž odkazuje výlučně na neexistenci „nároku na odpočet“, aniž upřesňuje, zda je

[5] – Anglická verze článku 392 směrnice o DPH zní takto: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable pyla provedena autorem tohoto stanoviska.

důvodem neexistence tohoto nároku pouze skutečnost, že původní plnění nepodléhalo DPH nebo že podléhalo DPH, avšak i přesto nezakládalo následně nárok na odpočet [6]. Nicméně anglické znění uvedeného ustanovení odkazuje specificky na „DPH při koupi“ (nebo „zaplacenou při koupi“) a upřesňuje, že tato daň „nebyla odpočitatelná“ („the VAT on the purchase was not deductible“), čímž tak neponechává žádnou pochybnost o tom, že převod takových pozemků by měl v zásadě podléhat DPH [7].

45. S přihlédnutím k rozdílům v jednotlivých jazykových zněních článku 392 směrnice o DPH je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva nemůže sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani jí nemůže být v tomto ohledu přiznána přednostní povaha oproti jiným jazykovým verzím [8].

46. Je třeba rovněž připomenout, že v případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi unijního právního předpisu musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí [9].

2. Ke kontextuálnímu výkladu pojmu „nárok na odpočet daně při koupi“

47. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že historie vzniku ustanovení unijního práva může rovněž poskytnout informace relevantní pro jeho výklad [10]. Je proto třeba se zabývat tím, v jakém kontextu byla přijata směrnice o DPH, pro zjištění, zda existují informace, které by umožnily objasnit její obsah a usnadnily její výklad.

48. V tomto ohledu Komise tvrdí, že v souladu s výkladem, který poskytla k článku 392 směrnice o DPH v roce 1992, se režim DPH na základě ziskové přirážky musí použít na pozemky, k jejichž koupi dochází bez DPH.

49. Komise konkrétně zdůrazňuje, že ve své zprávě Radě Evropské unie [11] o přechodných opatřeních ohledně odchylky stanovené v čl. 28 odst. 3 písm. f) šesté směrnice 77/388/EHS [12] upřesnila, že „[t]ento článek umožňuje členským státům použít jako základ zdanění [DPH] rozdíl mezi kupní a prodejní cenou budov nebo stavebních pozemků zakoupených za účelem následného prodeje osobou povinnou k dani, které při koupi nevznikl nárok na odpočet. Odchylka se tedy týká osob povinných k dani, které obchodují s nikoli nově postavenými budovami nebo pozemky, jejichž koupě nespadala do působnosti [DPH].“

6 – Tato formulace byla rovněž uvedena v dalších jazykových verzích článku 392 směrnice o DPH, včetně verze v jazyce španělském („no haya tenido derecho a deducción“), německém („kein Recht auf Vorsteuerabzug“), řeckém („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά“), italském („non ha avuto diritto alla detrazione“) a nizozemském („geen recht op aftrek“).

7 – Tato formulace byla rovněž uvedena v dalších jazykových verzích článku 392 směrnice o DPH, včetně verze v jazyce bulharském („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“), maďarském („nem volt adólevonásra jogosult“), polském („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), rumunském („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare“) a finském („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“).

8 – Viz rozsudek ze dne 12. září 2019, A a další (C-347/17, EU:C:2019:720, bod 38, jakož i citovaná judikatura).

9 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. října 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) a United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, bod 46, jakož i citovaná judikatura).

10 – Viz rozsudek ze dne 12. prosince 2019, G. S. a V. G. (Hrozba pro veřejný pořádek) (C-381/18 a C-382/18, EU:C:2019:1072, bod 55, jakož i citovaná judikatura).

11 – Zpráva o přechodných ustanoveních vyplývajících z článku 28.3. šesté směrnice 77/388/EHS, čl. 1 odst. 1 osmnácté směrnice 89/465/EHS předložená v souladu s článkem 3 osmnácté směrnice Rady ze dne 18. července 1989 [SEC (92) 1006 final].

12 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice o DPH“).

50. Podle Komise tento výklad rovněž odpovídá logice uvedené v důvodové zprávě k šesté směrnici o DPH, která byla zrušena směrnicí o DPH, podle níž mohl být uplatněn snížený základ daně v případě, že zboží, které již trvale neslo DPH (např. nemovitost k bydlení, zboží „spotřebované“ v důsledku jeho prvního použití), bylo následně opětovně uvedeno „na trh“ a znovu podléhá DPH. Proto, aby se zohlednil tento nový prodej nemovitosti, který by vedl k nadměrnému daňovému zatížení obchodu s nemovitostmi, je nutné odchýlit se od zdanění v souladu s obecnými zásadami a stanovit možnost členských států určit základ DPH pomocí odpočtu „základu ze základu“ [13].

51. Navzdory skutečnosti, že kontextuální výklad článku 392 směrnice o DPH podle všeho skutečně odhaluje záměr unijního normotvůrce týkající se působnosti odchylného režimu zdanění na základě ziskové přirážky, mám za to, že při omezení mé analýzy pouze na tento výklad bych riskoval poskytnutí částečné a neúplné odpovědi na předběžnou otázku. Jsem toho názoru, že odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky by se neměl uplatnit pouze v případě uváděném Komisí na základě kontextového výkladu, a sice v případě nákupu následovaného následným prodejem stavebního pozemku zakoupeného bez DPH osobou povinnou k dani, která s takovým zbožím obchoduje, ale měl by se použít rovněž v případě, kdy obchodník povinný k dani zaplatil při koupi DPH, aniž jí může odečíst. Teleologický výklad pojmu „nárok na odpočet daně při koupi“, který nyní provedu, tento názor potvrzuje a zároveň umožňuje poskytnout úplnou odpověď předkládajícímu soudu.

3. K teleologickému výkladu pojmu „nárok na odpočet daně při koupi“

a) Zdanění na základě ziskové přirážky jako režim odchylující se od obecného režimu zdanění převodu „stavebních pozemků“ na základě jejich prodejní ceny

52. Před provedením podrobné analýzy cílů směrnice o DPH a jejího článku 392 směrnice o DPH považuji za nezbytné určit, zda se má tato směrnice použít na takové pozemky, jako jsou pozemky dotčené v projednávané věci.

53. Zaprvé je třeba připomenout, že režim DPH na základě ziskové přirážky stanovený v článku 392 směrnice o DPH představuje režim odchylující se od zásady stanovené v článku 73 této směrnice, podle které se DPH vypočítá na základě získaného plnění, a sice prodejní ceny.

54. Dodání stavebního pozemku osobou povinnou k dani tak podléhá DPH v zásadě podle obecného režimu na základě čl. 9 odst. 1 a čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH nebo, odchylně v případě členských států, které stanovily tuto možnost, podle režimu zdanění na základě ziskové přirážky stanoveného v článku 392 této směrnice.

55. Posledně uvedené ustanovení dává členským státům možnost stanovit režim zdanění na základě ziskové přirážky (a nikoli z prodejní ceny, jak je tomu v obecném režimu), ve kterém je základ daně tvořen rozdílem mezi prodejní a kupní cenou.

[13] – Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný lad daně [COM (1973) 950 final].

56. Vzhledem k tomu, že jde o odchylku od obecné zásady směrnice o DPH, podle které musí být DPH v zásadě vybírána z ceny uplatněné mezi stranami, je třeba vykládat článek 392 této směrnice striktně, avšak toto ustanovení není zbaveno své podstaty [14].

57. Zadruhé je třeba rovněž zdůraznit, že směrnice o DPH stanoví jasné rozlišení mezi na jedné straně dodáním stavebních pozemků, na které se (stejně jako na nemovitosti) vztahuje obecný režim a podléhají DPH, a na druhé straně dodáním nezastavěných pozemků, které jsou od této daně osvobozeny [15].

58. Podle čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH se za „stavební pozemky" pro účely odst. 1 písm. b) tohoto článku považuje jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy. Členské státy jsou při vymezení pozemků, které je třeba považovat za „stavební pozemky", povinny respektovat cíl sledovaný článkem 135 odst. 1 písm. k) uvedené směrnice, jehož účelem je osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě [16].

59. 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 o DPH tak, že zahrnuje „jak[ou]koliv stavb[u] pevně spojen[ou] se zemí" [17].

60. S přihlédnutím k výše uvedenému se domnívám, že vůlí unijního normotvůrce bylo omezit daňové osvobození výlučně na převod nezastavěných pozemků a podrobit DPH jakékoli dodání stavebních pozemků za úplatu osobou povinnou k dani buď na základě prodejní ceny v souladu s obecným režimem, nebo na základě ziskové přirážky v souladu s odchylným režimem.

b) K výkladu pojmu „nárok na odpočet daně" s ohledem na cíl daňové neutrality sledovaný směrnicí o DPH

61. Francouzská vláda i žalobkyně zdůrazňují, že cílem směrnice o DPH je mimo jiné zaručit zásadu daňové neutrality a článek 392 této směrnice musí být vykládán s ohledem na tuto zásadu. Dotčení účastníci nicméně vyvozují z uvedené zásady odlišný výklad.

62. Nejprve je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora platí, že zásada daňové neutrality brání jednak tomu, aby s podobnými dodáními zboží, která si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně, a jednak tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, rozdílně [18].

63. Podle žalobkyně je uplatnění DPH na základě ziskové přirážky použitím zásady neutrality DPH, jejímž cílem je kompenzovat neodpočitatelnou úhradu DPH. Tato odchylka je tedy odůvodněná proto, aby se zabránilo dvojímu zdanění, a sice zdanění na základě ceny, která obsahuje DPH uhrazenou při koupi pozemku, kterou si obchodník povinný k dani nemohl odečíst. Za účelem zmírnění této úhrady DPH a nevyměření DPH z prodejní ceny zahrnující

[14] – Viz *per analogiam* rozsudky ze dne 29. listopadu 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23), jakož i ze dne 5. září 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 32).

[15] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30 a citovanádikatura).

[16] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. ledna 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30), a ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 53).

[17] – Viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 54).

[18] – Viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 31 a citovaná judikatura).

neodpočitatelnou DPH při koupi pozemku umožňuje článek 392 směrnice o DPH zdanit pouze ziskovou přirážku, tedy rozdíl mezi prodejní cenou a kupní cenou, čímž se zisková přirážka snižuje o DPH, která nebyla vrácena zpět při koupi, za účelem znovudosažení daňové neutrality. Žalobkyně se tedy domnívá, že zdanění vypočtené z celkové prodejní ceny získané podnikem při dodání pozemků, i když si v době jejich koupě nemohla odečíst DPH, která zůstává zahrnuta v kupní ceně, by vedlo ke dvojímu zdanění.

64. Naopak – vzhledem k cíli, který sleduje režim DPH na základě ziskové přirážky, nic podle žalobkyně neodůvodňuje, aby se tento režim použil na prodej pozemku, jehož koupě nepodléhala DPH, nebo, případně, pokud byla DPH vrácena zpět. Pokud by tomu tak bylo, měl by podle žalobkyně obchodník povinný k dani neodůvodněnou finanční a konkurenční výhodu na úkor veřejných financí.

65. Francouzská vláda tvrdí, že výklad navržený žalobkyní porušuje jednak zásadu daňové neutrality a jednak základní znaky DPH [19]. Provedení těchto základních znaků totiž za účelem zajištění neutrality DPH vede ke stanovení zvláštních režimů pro určité konkrétní zboží, které poté, co bylo předmětem první konečné spotřeby, je opětovně uvedeno do hospodářského výrobního nebo distribučního procesu proto, aby se stalo předmětem druhé konečné spotřeby.

66. Francouzská vláda tvrdí, že v takových situacích by vyměření daně z celkové prodejní ceny na konci této první spotřeby při neexistenci možnosti odpočtu vedlo k tomu, že do základu bude zahrnuta nejen cena, která je již zatížena konečnou DPH, ale také samotná částka tohoto zatížení. To by rovněž znamenalo, že konečné zatížení DPH bude záviset na hospodářském oběhu, zejména na počtu po sobě jdoucích konečných spotřeb a takto zaplacených cen, což porušuje sledovaný cíl neutrality.

67. Tento výklad uvádí rovněž Komise, která vychází z důvodové zprávy k šesté směrnici o DPH citované v bodech 48 až 50 tohoto stanoviska.

68. Podle mého názoru je tak možné ze záměrů unijního normotvůrce vyvodit, že snížený základ stanovený režimem DPH na základě ziskové přirážky má být uplatněn především v případě, že zboží, jehož koupě nespadá do působnosti DPH (například nemovitosti k bydlení, zboží „spotřebované“ v důsledku jeho prvního použití), je následně opětovně uvedeno „na trh“ a znovu podléhá DPH.

69. Uvádím rovněž, že takový výklad je v souladu s judikaturou Soudního dvora v oblasti zdanění použitého zboží, které podléhá podobnému režimu, jako je režim, o který jde ve věci v původním řízení. Soudní dvůr tak rozhodl, že zdanění celkové ceny dodání použitého zboží obchodníkem povinným k dani, i když cena, za kterou posledně uvedený toto zboží koupil, zahrnuje částku DPH, která byla odvedena na vstupu osobou, která ji nemohla odečíst (stejně jako obchodník povinný k dani), by totiž vedlo k takovémuto dvojímu zdanění [20].

[19] – Základními znomíná francouzská vláda, zaprvé, obecné uplatnění DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb, zadruhé, stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo sly, které poskytuje, zatřetí, vybírání této daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve a začtvrté odpočet částek DPH odvedených v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi použije pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (viz rozsudek ze dne 12. června 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, bod 23).

[20] – Rozsudek ze dne 3. března 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, bod 48). V tomto smyslu viz rovněž rozsudky ze dne 1. dubna 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25), a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 38).

70. Takový výklad rovněž zajišťuje použití zásady daňové neutrality v souladu s judikaturou Soudního dvora tím, že současně zaručuje, že s podobnými dodáními zboží, která si navzájem konkurují, není zacházeno z hlediska DPH odlišně, a jednak s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, není při vybírání DPH zacházeno rozdílně [21].

71. Zaprvé všechny koupě stavebních pozemků osobou povinnou k dani za účelem jejich následného prodeje ve smyslu 392 směrnice o DPH nutně nepodléhají DPH. Koupě stavebního pozemku například nepodléhá DPH, pokud je jeho původním prodávajícím jednotlivec, který pouze spravuje svůj soukromý majetek, tedy pouze vykonává své právo vlastnit majetek, aniž je tento převod součástí provádění jakékoli hospodářské činnosti dotčenou osobou [22].

72. Zadruhé úvaha, že článek 392 směrnice o DPH by měl být vykládán pouze v tom smyslu, že omezuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky pouze na dodání stavebních pozemků, jejichž koupě podléhala DPH, aniž osobě povinné k dani, která je dále prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, a vyloučit tak použití tohoto režimu v případě, že tato koupě nepodléhala DPH (za předpokladu opětovného uvedení těchto pozemků do hospodářského oběhu za účelem jejich druhé spotřeby), by vedla k tomu, že s podobnými dodáními zboží, která si tak navzájem konkurují, a s hospodářskými subjekty, které je uskutečňují, bude zacházeno z hlediska DPH rozdílně. Z těchto podobných dodání stavebních pozemků by režimu zdanění na základě ziskové přirážky podléhala pouze prvně uvedená dodání, zatímco druhá dodání by podléhala obecnému režimu DPH.

73. Rovněž podotýkám, že navzdory analogiím jeho metody výpočtu s jinými daněmi z příjmů z nemovitostí, jako je daň z přírůstku hodnoty nemovitostí [23], která se objevuje v mnoha členských státech, režim DPH na základě ziskové přirážky stanovený v článku 392 směrnice o DPH nepodmiňuje zatížení daní konkrétní dobou vlastnictví. Domnívám se přitom, že takové kritérium by jednak umožnilo jasně a přesně vymezit působnost tohoto odchylného režimu a jednak zajistilo jednotné a transparentní uplatňování odchylky na všechny hospodářské subjekty zapojené do plnění uvedených v tomto článku.

74. S ohledem na výše uvedené je podle mého názoru zjevné, že režim DPH na základě ziskové přirážky je použitelný v případě uváděném francouzskou vládou a Komisí, kdy koupě stavebního pozemku nebo nemovitosti určené k následnému prodeji nepodléhá DPH, i když kupní cena zaplacená obchodníkem povinným k dani ve skutečnosti zahrnuje neodpočitatelnou částku DPH, která byla zaplacena na vstupu původním prodávajícím (osobou nepovinnou k dani).

75. Na základě úvah uvedených v bodech 70 až 72 tohoto stanoviska se domnívám, že článek 392 směrnice o DPH se musí rovněž použít v případě uváděném žalobkyní, kdy osoba povinná k dani kupuje stavební pozemek v rámci obecného režimu DPH, aniž může z jakéhokoli důvodu odečíst DPH na vstupu před následným prodejem tohoto pozemku. V projednávané věci by použití režimu DPH na základě ziskové přirážky v takovém případě rovněž umožnilo zajistit zásadu daňové neutrality a zabránit dvojímu zdanění.

[21] – Viz bod 62 tohoto stanoviska.

[22] – Rozsudek ze dne 15. září 2011, Slaby a další (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 50).

[23] – Viz zejména články 150 U a 150 VD code général des impôts, čl. 90 bod 10 belgického code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o dani z příjmu z roku 1992), čl. 41 odst. 5 kodikas forologias isodimatos [zákon o dani z příjmů (Řecko, N.4172/2013, zákon 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013), ve znění zákona 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)].

76. Přesto ani doslovný výklad, ani kontextuální a teleologický výklad nemohou odůvodnit použití tohoto odchylného režimu na nezastavěné pozemky, které jsou v projednávané věci zcela osvobozeny od DPH. Ani samostatná koupě, ani po sobě následující koupě nezastavěného pozemku či nezastavěných pozemků tak nemohou podléhat DPH.

77. Z toho vyplývá, že v případě následného prodeje takového pozemku nevzniká riziko dvojího zdanění, a to ani v případě, že by se mezitím stal takový pozemek „zdanitelným“ jako stavební pozemek. Stejně tak z důvodu jejich osvobození od DPH nemohou být nezastavěné pozemky předmětem „konečné spotřeby“ ve smyslu směrnice o DPH, takže nevyvstává otázka jejich „opětovného uvedení“ do hospodářského oběhu. V obou těchto případech tak nevzniká situace DPH „nadále začleněné“ do takového zboží v důsledku případného předchozího zdanění.

78. S přihlédnutím k výše uvedenému se domnívám, že v takovém případě, jako je případ věci v původním řízení, prodej stavebních pozemků, které byly dříve nestavebními pozemky, musí spadat do působnosti obecného režimu DPH z prodejní ceny na základě čl. 9 odst. 1 a čl. 12 odst. 1 směrnice o DPH, a nikoli odchylného režimu podle článku 392 této směrnice.

79. Mám tedy za to, že by použití článku 392 směrnice o DPH mělo být vyhrazeno pro budovy a stavební pozemky zakoupené za účelem jejich následného prodeje v těchto dvou případech: pokud jejich koupě podléhala DPH, aniž osobě povinné k dani, která je dále prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, nebo pokud jejich koupě nepodléhala DPH, protože toto plnění nespadalo do působnosti této daně, i když cena, za kterou obchodník povinný k dani tyto nemovitosti nabyl, zahrnuje částku DPH, která byla zaplacena na vstupu původním prodávajícím (osobou nepovinnou k dani).

80. Takový výklad umožňuje zaručit cíle a užitečný účinek článku 392 směrnice o DPH a současně poskytuje tomuto článku jakožto odchylnému režimu restriktivní výklad.

81. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na první otázku tak, že článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků jak v případě, kdy jejich koupě podléhala DPH, aniž osobě povinné k dani, která je dále prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, tak v případě, kdy jejich koupě nepodléhala DPH z toho důvodu, že toto plnění nespadá do působnosti této daně, i když cena, za kterou obchodník povinný k dani koupil toto zboží, zahrnuje částku DPH, která byla uhrazena na vstupu původním prodávajícím (osobou nepovinnou k dani). Toto ustanovení se nicméně nepoužije na dodání stavebních pozemků, na jejichž původní koupi jakožto nezastavěných pozemků se nevztahovala působnost směrnice o DPH.

C. K druhé předběžné otázce

82. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vylučuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků v těchto dvou případech:

– v případě, kdy se z takových pozemků, koupených jako nezastavěné, staly mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani pozemky stavební;

– v případě, kdy se mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani změnily jejich vlastnosti, například byly rozděleny na parcely nebo byly

provedeny práce k zasíťování takových pozemků (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace).

83. Je třeba zdůraznit, že analýza, která vedla k návrhu odpovědi na první otázku, patrně odpovídá na druhou otázku v plném rozsahu v tom smyslu, že se článek 392 směrnice o DPH použije pouze tehdy, pokud se koupě uskutečněná obchodníkem povinným k dani týká pozemku, který je již v době své koupě na základě daňových právních předpisů považován za stavební pozemek. Režim DPH na základě ziskové přirážky by se tak nepoužil na dodání stavebních pozemků, jejichž původní koupě jakožto nezastavěných pozemků nespadala do působnosti směrnice o DPH.

84. Tuto otázku však nyní posoudím v jejím celku, aby Soudní dvůr mohl poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď.

1. K použití článku 392 směrnice o DPH na „stavební pozemky“ původně zakoupené jako „nezastavěné pozemky“

85. Podstatou první podotázky předkládajícího soudu je, zda článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků tehdy, pokud byly tyto pozemky zakoupeny obchodníkem povinným k dani jako nezastavěné.

86. V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice o DPH jasně rozlišuje mezi „stavebními pozemky“ a „zastavěnými pozemky“ a vyhrazuje jim odlišné daňové zacházení. Právní režim prodeje těchto pozemků byl popsán v bodech 57 až 60 tohoto stanoviska.

87. Znění článku 392 směrnice o DPH jednoznačně vyhrazuje odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky pouze „stavebním pozemkům“, pokud jsou „zakoupeny za účelem následného prodeje“. Takový výklad je rovněž potvrzen kontextuálním a teleologickým výkladem článku 392 této směrnice [24].

88. Působnost tohoto ustanovení je tak jasně omezena na pozemky, které jsou od počátku určeny k zastavění a které již byly v době jejich koupě na základě vnitrostátních právních předpisů považovány za „stavební pozemky“. Z toho vyplývá, že nezastavěné pozemky, které nejsou určeny k zástavbě a jsou v zásadě osvobozeny od DPH, musí být z působnosti tohoto ustanovení vyloučeny. Jinými slovy, změna právní kvalifikace takových pozemků, jako jsou pozemky, o které jde ve věci v původním řízení, vylučuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky, které předpokládá právní totožnost mezi zakoupeným zbožím a následně prodaným zbožím.

89. Tento výklad je rovněž v souladu se zásadou, podle které je třeba článek 392 směrnice o DPH jako odchylující se režim vykládat striktně [25].

90. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na první podotázku druhé otázky tak, že článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že režim zdanění na základě ziskové přirážky se nemůže vztahovat na dodání stavebních pozemků, pokud tyto pozemky byly zakoupeny obchodníkem povinným k dani jako pozemky nezastavěné.

[24] – Viz body 47 až 81 tohoto stanoviska.

[25] – Viz bod 56 tohoto stanoviska.

2. K použití článku 392 směrnice o DPH na stavební pozemky, pokud se změnily jejich vlastnosti

91. Podstatou druhé podotázky předkládajícího soudu je, zda článek 392 směrnice o DPH vylučuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků, pokud se mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje změnily jejich vlastnosti, například pozemky byly rozděleny na parcely nebo byly provedeny práce k jejich zasíťování různými sítěmi (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace).

92. Tato podotázka vede k posouzení, zda obrat „za účelem následného prodeje zakoupila" použitý v článku 392 směrnice o DPH znamená následný prodej zboží, aniž na něm byly provedeny rozsáhlé práce, jak tvrdí Komise, nebo naopak zda tyto práce nebrání použití tohoto ustanovení v souladu s výkladem francouzské vlády.

93. Žalobkyně se domnívá, že některé z provedených úprav, jako je rozdělení pozemku na parcely, nebrání použití režimu DPH na základě ziskové přirážky, zatímco, naopak, provedení rozsáhlejších prací na těchto pozemcích (jako jsou práce k zasíťování různými sítěmi) použití tohoto režimu brání.

94. S přihlédnutím k odpovědi navrhované na první podotázku druhé otázky, která spočívá ve vyloučení použití článku 392 směrnice o DPH na pozemky určené k následnému prodeji původně zakoupené jako nezastavěné, se domnívám, že tato otázka nemá v projednávané věci žádný právní význam.

95. Nicméně s cílem umožnit Soudnímu dvoru poskytnout užitečnou odpověď předkládajícímu soudu se budu zabývat případem, kdy pozemek, které je následně prodán, nebyl v době jeho původní koupě na základě vnitrostátních právních předpisů specificky považován za „nezastavěné", a lze jej proto považovat za „stavební pozemek" vzhledem k omezeným rozdílům, které mohou v praxi existovat mezi těmito dvěma druhy pozemků.

96. Vzhledem ke skutečnosti, že je totiž na členských státech, aby definovaly pozemky, které musí být považovány za „stavební pozemky", francouzská vláda navrhuje, že holý pozemek, jako je pozemek, který byl předmětem následného prodeje ve věci v původním řízení, lze počínaje jeho původní koupí považovat za „stavební pozemek".

97. Francouzská vláda tak tvrdí, že pokud je holý pozemek považován za stavební pozemek podle definice přijaté dotyčným členským státem, nemají úpravy, které jsou na něm provedeny proto, aby z něj byl upravený pozemek, který je určen k zástavbě, vliv na jeho kvalifikaci jako „stavební pozemek", pokud tyto úpravy nelze kvalifikovat jako „budovy". Podle této vlády je toto stanovisko potvrzeno judikaturou Soudního dvora [26].

98. Na základě těchto úvah by bylo možné tvrdit, že případné úpravy na dotčeném pozemku nemají žádný vliv na použití článku 392 směrnice o DPH (bez ohledu na jejich význam), pokud si zachová svou povahu „stavebního pozemku".

99. Nicméně z níže uvedených důvodů mám za to, že takové úvahy nelze přijmout.

[26] – Viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 53 a citovaná judikatura).

100. Zaprvé je totiž třeba připomenout, že prostor pro uvážení, který mají členské státy při definování pojmu „stavební pozemky“, je omezen samotnou směrnicí o DPH [27]. Proto považuji scénář předložený francouzskou vládou za hypotetický s tím, že může být v rozporu s ustanoveními této směrnice.

101. Přijetí takového výkladu by kromě toho porušovalo nejen cíle režimu DPH na základě ziskové přirážky, ale také základní zásady směrnice o DPH, a zejména zásadu, která stanoví zdanění „přidané hodnoty“ vytvořené zejména takovými pracemi, jaké jsou popsány ve druhé předběžné otázce.

102. V tomto ohledu podotýkám, že podle doslovného výkladu obrat „za účelem následného prodeje zakoupila“ označuje následný prodej zboží bez provedení rozsáhlých prací. Podle mého názoru se tak režim DPH na základě ziskové přirážky vztahuje pouze na po sobě jdoucí prodeje nemovitostí. Ačkoli nelze některé zásahy nebo práce vyloučit, článek 392 směrnice o DPH se netýká rozsáhlých prací, které mohou nejen změnit obchodní vlastnosti dotyčných pozemků, ale také vytvořit „přidanou hodnotu“, kterou lze plně zdanit v souladu s obecným režimem DPH.

103. To je podle všeho rovněž potvrzeno judikaturou Soudního dvora, podle které musí budova, která byla přestavěna nebo renovována, podléhat obecnému režimu DPH z důvodu, že tato plnění vygenerovala přidanou hodnotu, stejně jako její původní výstavba [28].

104. Jsem toho názoru, že takové úvahy je třeba použít *per analogiam* na projednávanou věc. Režim zdanění na základě ziskové přirážky tak nesmí být použit v případě podstatné úpravy zboží, která vygeneruje přidanou hodnotu, která v zásadě musí podléhat obecnému režimu DPH z prodejní ceny.

105. Zadruhé výklad navržený francouzskou vládou patrně nebere v potaz, že povaha prací provedených žalobkyní může vést ke změně právní kvalifikace těchto pozemků, které by se s ohledem na unijní právo a judikaturu Soudního dvora staly „budovami“, a z tohoto důvodu může bránit použití režimu DPH na základě ziskové přirážky.

106. V tomto ohledu, pokud jde o působnost směrnice o DPH, v prováděcím nařízení je jako „nemovitost“ kvalifikována každá „budova“ nebo „stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit“, jako například „stavba trvalých staveb na pozemku, jakož i stavební a demoliční práce prováděné na trvalých konstrukcích, jako jsou potrubní systémy pro plyn, vodu, odpadní vodu a podobně“ [29].

107. Zdá se tedy, že stavby realizované žalobkyní, jako jsou například přípravné práce, výstavba pozemní komunikace nebo připojení k různým sítím, spadají do pojmu „budova“ z důvodu jejich spojení se zemí.

108. Jak správně zdůrazňují žalobkyně a Komise, došlo tedy ke změně vlastností pozemku prostřednictvím na něm provedených staveb, nebo dokonce k zahájení výstavby nové nemovitosti, a nikoli k pouhé koupi a následnému prodeji pozemku.

[27] – Viz body 58 a 59 tohoto stanoviska.

[28] – Viz *per analogiam* rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, body 32 a 33).

[29] – Viz čl. 13b písm. b) a čl. 31a odst. 2 písm. d) prováděcího nařízení.

109. S přihlédnutím k výše uvedenému se domnívám, že obrat „za účelem následného prodeje zakoupila“ použité v článku 392 směrnice o DPH implikuje následný prodej zboží bez provedení rozsáhlých prací. To je rovněž v souladu s duchem režimu zdanění na základě ziskové přirážky, který je odchylným režimem, který je třeba vykládat striktně.

110. Konečně je pro úplnost rovněž třeba posoudit, zda by odpověď, kterou navrhuji na tuto podotázku, zůstala stejná v případě, že by žalobkyně mezi okamžikem původní koupě a okamžikem následného prodeje neprovedla takové práce, jako jsou práce popsané v druhé otázce, ale pouze by tyto pozemky rozdělila na parcely. To je první částí druhé podotázky předkládajícího soudu.

111. Na základě úvah uvedených v bodech 104 až 106 tohoto stanoviska by nemohlo rozdělení pozemku na parcely, které by nebylo doprovázeno ani získáním stavebního povolení, ani takovými úpravami, jaké provedla žalobkyně, změnit právní kvalifikaci pozemků s ohledem na unijní právo a judikaturu Soudního dvora.

112. Katastrální rozdělení umožňující prodej pozemku v několika parcelách by tak v zásadě nemělo vytvářet přidanou hodnotu odůvodňující zdanění obecným režimem DPH z prodejní ceny. Navíc při neexistenci prací nelze takový pozemek kvalifikovat jako „budovu“.

113. Z toho vyplývá, že rozdělení pozemku vyplývající z pouhé katastrální změny umožňující následný prodej několika parcel může podléhat režimu DPH na základě ziskové přirážky stanovenému v článku 392 směrnice o DPH. Je však třeba zdůraznit, že na rozdíl od skutkového stavu ve věci v původním řízení takový výklad předpokládá, že pozemek, který je předmětem katastrálního rozdělení, po němž následuje prodej, má počínaje jeho koupí charakter „stavebního pozemku“.

114. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na druhou podotázku druhé otázky tak, že odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky stanovený v článku 392 směrnice o DPH se nepoužije na následný prodej pozemku, u kterého se mezi okamžikem jeho koupě a okamžikem jeho následného prodeje změnily takové vlastnosti, jako je provedení prací k zasíťování různými sítěmi (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace). Článek 392 této směrnice se nicméně použije v případě, kdy se mezi okamžikem původní koupě stavebního pozemku a okamžikem jeho následného prodeje úpravy na tomto pozemku omezují na jeho rozdělení na parcely.

VI. Závěry

115. S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby odpověděl na předběžné otázky položené Conseil d’État (Státní rada, Francie) následovně:

„1) Článek 392 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu zdanění na základě ziskové přirážky na dodání stavebních pozemků jak v případě, kdy jejich koupě podléhala dani z přidané hodnoty (DPH), aniž osobě povinné k dani, která je dále prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, tak v případě, kdy jejich koupě nepodléhala DPH z důvodu, že toto plnění nespadalo do působnosti této daně, i když cena, za kterou obchodník povinný k dani zakoupil toto zboží, zahrnuje částku DPH, která byla uhrazena na

vstupu původním prodávajícím (nepovinným k dani). Toto ustanovení se nicméně nepoužije na dodání stavebních pozemků, na jejichž původní koupi jakožto nezastavěných pozemků se nevztahovala působnost této směrnice.

2) Článek 392 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že režim zdanění na základě ziskové přirážky se nemůže vztahovat na dodání stavebních pozemků, pokud tyto pozemky byly koupeny obchodníkem povinným k dani jako pozemky nezastavěné.

Odchylný režim zdanění na základě ziskové přirážky stanovený v tomto článku 392 se nepoužije na následný prodej pozemku, u kterého se mezi okamžikem jeho koupě a okamžikem jeho následného prodeje změnily takové vlastnosti, jako je provedení prací k zasíťování různými sítěmi (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace). Uvedený článek 392 se nicméně použije v případě, kdy se mezi okamžikem původní koupě stavebního pozemku a okamžikem jeho následného prodeje úpravy na tomto pozemku omezují na jeho rozdělení na parcely.“