Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

17. ledna 2013 *

„Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Článek 135 odst. 1 písm. k), ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 3 — Nezastavěný pozemek — Stavební pozemek — Pojmy — Demoliční práce za účelem budoucí stavby — Osvobození od DPH“

Ve věci C-543/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 9. září 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 24. října 2011, v řízení

Woningstichting Maasdriel

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašiūnas, předseda senátu, C. Toader (zpravodajka) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Woningstichting Maasdriel H. de Katem, advocaat,

— za nizozemskou vládu J. Langerem a C. Wissels, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a P. van Nuffelem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 135 odst. 1 písm. k), ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 3, směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Woningstichting Maasdriel (dále jen „Woningstichting“) a Staatssecretaris van Financiën (ministr financí), jehož předmětem je osvobození nabytí nemovitosti od daně z převodu 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 obratu (Wet op de omzetbelasting 1968), ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), ve znění, jenž se vztahuje na věc v původním řízení (dále jen „zákon o DPH"), stanoví:

„1. Za podmínek stanovených opatřením 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 němuž byly provedeny úpravy, které slouží výlučně tomuto pozemku,

c) v jehož okolí jsou prováděny nebo byly provedeny úpravy nebo

d) ve vztahu k němuž bylo vydáno stavební povolení,

za účelem zástavby tohoto pozemku."

6 Článek 2 odst. 1 zákona o zdanění právních transakcí (Wet op belastingen van rechtsverkeer) stanoví, že „‚[d]aň z převodu nemovitostí' je daň vybíraná z titulu nabytí nemovitosti nacházející se na území Nizozemska nebo z titulu nabytí práv vztahujících se k takové nemovitosti".

7 Podle čl. 15 odst. 1 písm. a) tohoto zákona je za podmínek stanovených opatřením s obecnou působností orgánu veřejné správy od daně z převodu nemovitostí osvobozeno nabytí „na základě dodání ve smyslu čl. 11 odst. 1 písm. a) bodu 1 [zákona o DPH] […], které podléhá dani z obratu, s výjimkou případů, kdy je majetek používán k podnikatelské činnosti a nabyvatel si může zcela nebo částečně odpočíst daň z obratu podle čl. 15 [zákona o DPH]".

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Dne 13. listopadu 2006 uzavřela 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 veřejné vydlážděné parkoviště.

9 Kupní smlouva stanovila, že „předmět prodeje bude dodán vyklizený", neboť Woningstichting měla v úmyslu nechat na pozemku postavit byty a případně i kancelářské prostory s parkovacími místy. Za tímto účelem se smluvní strany dohodly, že prodávající zajistí demolici stávající budovy, jakož i odstranění dláždění 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 částku 22 000 eur (bez DPH).

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

11 Dodání pozemku Woningstichting se uskutečnilo v okamžiku převodu vlastnictví, ke kterému došlu na základě notářského zápisu dne 2. března 2007. V daném okamžiku bylo parkoviště ještě využíváno, dláždění nebylo odstraněno a Woningstichting dosud nezískala stavební povolení nutné pro její projekt, neboť tento se nacházel ve fázi architektonických plánů a nákresů.

12 Podle nizozemského práva je z důvodu zabránění dvojímu zdanění nabytí nemovitosti v případě, že podléhá DPH, osvobozeno od daně z převodu nemovitostí vypočítané z kupní ceny. Dodání stavebního pozemku podléhá DPH. Dodání nezastavěného pozemku je však od DPH osvobozeno, takže podléhá dani z převodu nemovitostí.

13 Woningstichting zaplatila za předmětné dodání prodávající DPH, jelikož měla za to, že se toto plnění týká stavebního pozemku, a proto podléhá této dani, takže daň z převodu nemovitostí není nutné platit.

14 Správce daně však byl toho názoru, že se uvedené dodání týká nezastavěného pozemku a jako takové je osvobozeno od DPH, a podléhá tedy zaplacení daně z převodu nemovitostí. Z tohoto důvodu obdržela Woningstichting daňový výměr na daň z převodu nemovitostí. Vzhledem k tomu, že odvolání, které Woningstichting podala proti tomuto výměru ke správci daně, 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 nezastavěný pozemek, jelikož v okamžiku dodání byla budova zcela odstraněna a smluvní strany se dohodly, že dláždění na parkovišti bude po tomto dodání odstraněno na účet prodávající. Gerechtshof te Arnhem rovněž konstatoval, že pozemek nelze považovat za stavební pozemek, jelikož demolice budovy a odstranění dláždění na parkovišti nelze považovat za „práce“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 písm. a) zákona o DPH. Tento soud měl dále za to, že stávající úpravy v okolí dotčeného pozemku, které slouží k novému zastavění, nejsou úpravami ve smyslu čl. 11 odst. 4 písm. c) uvedeného zákona.

17 Woningstichting podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden.

18 Předkládající soud uvádí, že podle jeho judikatury musí být čl. 11 odst. 4 písm. a) zákona o DPH vykládán tak, že v případě úplného odstranění budovy je nutné takto vyklizený pozemek považovat za stavební pozemek až poté, co byly následně po demolici budovy provedeny na pozemku úpravy za účelem nového zastavění. Tento soud uvádí, že podle této judikatury nelze demolici považovat za „práce“ ve smyslu čl. 11 odst. 4 písm. a) tohoto zákona, a to ani v případě, že byla provedena za účelem pozdějšího zastavění takto vyklizeného pozemku. Tvrdí tedy, že navzdory úmyslu smluvních stran využít pozemek pro nové stavby, samotné demoliční práce neumožňují zařadit tento pozemek pod pojem „stavební pozemek“.

19 V tomto ohledu však tento soud uvádí, že Soudní dvůr již rozhodl v rozsudku ze dne 28. března 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 [členským státům] přísluší vymezit pozemky, které budou považovány za stavební pozemky [...], a to při dodržení účelu sledovaného [šestou směrnicí o DPH], která má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě“.

20 S ohledem na tuto judikaturu Soudního dvora si předkládající soud klade otázku, zda volnost, kterou mají členské státy při vymezení pojmu „stavební pozemek“, umožňuje členskému státu osvobodit od DPH dodání nezastavěného pozemku, který vznikl provedením demolice stávajících budov, i v případě, že tyto práce byly provedeny za účelem nového zastavění tohoto pozemku. Předkládající soud se rovněž zabývá otázkou, zda se pro účely určení toho, zda se dotčené dodání týká „nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě“ ve smyslu výše uvedeného rozsudku Gemeente Emmen, může omezit pouze na zohlednění okolností, které nastaly po okamžiku, od něhož je pozemek nezastavěný, aniž vezme v úvahu předchozí demoliční práce.

21 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH [...], ve spojení s jejím čl. 12 odst. 1 a 3, vykládán tak, že v každém případě nelze dodání nezastavěného pozemku, který vznikl demolicí budov na něm stojících provedenou pro účely nového zastavění, osvobodit od DPH?“

K předběžné otázce

22 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 3 této směrnice, vykládán tak, že se osvobození od DPH, které stanoví prvně uvedené ustanovení, vztahuje 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 uskutečněny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, ale dotčený pozemek byl určen k zástavbě.

23 Vzhledem k tomu, že má nizozemská vláda za to, že se v projednávaném případě nejednalo o úpravy ve smyslu nizozemského práva, nesouhlasí s tím, aby se při posuzování toho, zda je pozemek dotčený v původním řízení „nezastavěný“ nebo „stavební“, jakkoli zohledňoval úmysl smluvních stran.

24 Naopak podle názoru Woningstichting a Evropské komise jsou podmínky vymezené v nizozemské právní úpravě, které definují stavební pozemky, příliš omezené a nezahrnují všechny situace, ve kterých by bylo možné pozemek považovat za pozemek určený k zastavění. Mají rovněž za to, že vzhledem ke skutečnostem uvedeným ve spise je zjevné, že pozemek dotčený v původním řízení lze objektivně považovat za pozemek určený k zastavění.

25 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je třeba výrazy použité k úpravě osvobození v článku 135 směrnice o DPH vykládat striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznamená, že by znění ustanovení o osvobozeních uvedených v článku 135 mělo být vykládáno způsobem, který by vyloučil jejich účinky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, bod 20 a citovaná judikatura).

26 Podle čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH je dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b) téže směrnice, osvobozeno od DPH. Podle čl. 12 odst. 3 této směrnice se pro účely uvedeného odst. 1 písm. b) „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.

27 Z toho vyplývá, že dodání stavebního pozemku podléhají DPH a nespadají pod kategorii osvobození od daně uvedených v článku 135 směrnice o DPH, která je třeba vykládat striktně.

28 Článek 11 odst. 4 písm. a) zákona o DPH provádí tato ustanovení směrnice o DPH do nizozemského práva a jako „stavební pozemek“ vymezuje zejména každý nezastavěný pozemek, na kterém jsou nebo byly prováděny práce za účelem zástavby.

29 Podle vnitrostátní judikatury citované předkládajícím soudem je pojem „práce“ použitý v uvedeném vnitrostátním ustanovení vykládán tak, že nezahrnuje demoliční práce, i když je nesporné, že byly uskutečněny za účelem přestavby.

30 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že členské státy musí při vymezení pozemků, které budou považovány za stavební pozemky, dodržovat účel sledovaný čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, kterýžto má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Gemeente Emmen, body 24 a 25, jakož i Don Bosco Onroerend Goed, bod 43).

31 Aby bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH a která brání tomu, aby s podobnými dodáními zboží, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně, a tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, rozdílně (rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura), je tedy nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova, a jsou tudíž určeny k zastavění, spadaly pod tuto vnitrostátní definici.

32 Zadruhé je třeba připomenout, že deklarovaný záměr smluvních stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH musí být zohledněn při celkovém posouzení okolností takového plnění, a to pod podmínkou, že bude podpořen objektivními poznatky (výše uvedený rozsudek J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, bod 33 a citovaná judikatura).

33 Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr již konstatoval, že k takovým poznatkům patří fáze přestavby dosažená prodávajícím k datu dodání (výše uvedený rozsudek J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, bod 34), lze ukončení demoličních prací, které prodávající uskutečnil za účelem budoucí stavby před tímto datem, nebo závazek prodávajícího uskutečnit takové demoliční práce za účelem budoucí stavby, rovněž zahrnout mezi takové poznatky.

34 V projednávaném případě je třeba uvést, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, že ve věci v původním řízení je nesporné, že k datu dodání byly demoliční práce na budově uskutečněny nebo v případě parkoviště, že takové práce budou za účelem přestavby uskutečněny.

35 V každém případě předkládajícímu soudu přísluší provést celkové posouzení okolností souvisejících s plněním, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, a převládajících k datu dodání, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky, aby zjistil, zda se plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, týká stavebního pozemku, či nikoli.

36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 3 této směrnice, musí být vykládán tak, že se osvobození od DPH, které stanoví prvně uvedené ustanovení, nevztahuje na plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v dodaní nezastavěného pozemku po demolici budovy, která se na něm nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskutečněny 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 podpořen objektivními poznatky, vyplývá, že k tomuto datu byl dotčený pozemek ve skutečnosti určen k zastavění, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

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

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

Článek 135 odst. 1 písm. k) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 3 této směrnice, musí být vykládán tak, že osvobození od daně z přidané hodnoty, které stanoví prvně uvedené ustanovení, se nevztahuje na plnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, spočívající v dodaní nezastavěného pozemku po demolici budovy, která se na něm nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskutečněny 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 podpořen objektivními poznatky, vyplývá, že k tomuto datu byl dotčený pozemek ve skutečnosti určen k zastavění, ověření čehož přísluší předkládajícímu soudu.

Podpisy.