

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

12. července 2012(*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 13 část B písm. g) ve spojení s čl. 4 odst. 3 písm. a) – Dodání budov a pozemků, na nichž stojí – Dodání budovy, která je rozestavěna za účelem vytvoření nové budovy pokračováním ve stavebních pracích a jejich dokončení kupujícím po dodání – Osvobození od DPH“

Ve věci C-326/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 10. června 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2011, v řízení,

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (zpravodajka) a E. Jarašinas, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 3. května 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV B. Jongmansem, advocaat,
- za nizozemskou vládu C. M. Wissels a J. Langerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios, jakož i P. van Nuffelem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 13 části B písm. g) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) ve spojení s čl. 4 odst. 3 písm.

a) této směrnice.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (dále jen „J.J. Komen“) a Staatssecretaris van Financiën (ministrem financí) ve věci 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 Podle článku 2 bod 1 šesté směrnice DPH podléhá dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Článek 4 odst. 3 této směrnice stanoví:

„Členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo přiležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

a) poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlím a pozemků, na nichž stojí; členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymezení pozemky, na nichž stojí.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního poskytnutí nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne dalšího poskytnutí, pokud tato období nepřekračují dobu pěti, popřípadě dvou let.

Budovou se rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí;

b) poskytnutí stavebního pozemku.

Stavebním pozemkem se rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

5 Článek 13 šesté směrnice, nazvaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, v části B, nazvané „Ostatní případy osvobození“, stanoví zejména:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

g) dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a);

h) dodání nezastavěného pozemku kromě stavebního pozemku ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. b).“

Nizozemské právo

6 Článek 11 zákona o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad*

1968, §. 329) stanoví:

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

a) dodání nemovitostí a převod práv, kterými jsou zatížena, s výjimkou

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

2) dodání, mimo dodání uvedených v bodě 1, osobám, jež používají nemovitost k účelům, které zakládají plný nebo částečný nárok na odpočet daně v souladu s článkem 15, pokud dodavatel, který uskutečňuje dodání, a jeho příjemce za tímto účelem společně podali žádost správci daně, a která splňují podmínky stanovené vyhláškou ministra.

[...]

3. Pro účely odst. 1 písm. a) bodu 1:

a) se budovou rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí;

b) se prvním obydlím budovy rozumí obydlí budovy po její postavbě nebo rekonstrukci, je-li výsledkem stavby nebo rekonstrukce nové dílo;

c) se pozemkem, na němž budova stojí, rozumí veškeré pozemky, který jsou obecně považovány za náležející ke stavbě nebo jí sloužící.

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

a) který je nebo byl předmětem stavebních prací;

b) který je nebo byl předmětem úprav za účelem výhradního užívání pozemku;

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

d) pro který bylo vydáno stavební povolení

za účelem zhotovení stavby na takovém pozemku.“

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

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

Spor v povodním řízení a pedbžná otázka

9 Dne 6. února 2004 nabyla společnost J.J. Komen na základě notářského zápisu vlastnictví

k nebytovým prostorům („appartementsrechten“) zahrnujícím obchodní prostory nacházejících se v nákupní pasáži De Blauwe Steen à Hoorn. Dodání této nemovitosti proběhlo k témuž datu.

10 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že před tím, než společnost J.J. Komen nabyla obchodní prostory byly pro prodávajícího a na jeho účet na budově provedeny různé demoliční práce s cílem přestavět dotyčnou nemovitost na novou budovu. Společnost J.J. Komen po nabytí této nemovitosti pokračovala v rekonstrukci a přestavbě, takže v důsledku těchto stavebních úprav prodávajícího a společnosti J.J. Komen vznikla nová budova. V rámci této přestavby nemovitosti však nevznikl nezastavěný pozemek.

11 V návaznosti na dodání nemovitosti společnost J.J. Komen obdržela dodatečný výměr daně z převodu nemovitostí. Proti tomuto výměru podala opravný prostředek k inspektorovi daňové správy, který výměr potvrdil.

12 Opravný prostředek, který společnost J.J. Komen podala v souvislosti s tímto rozhodnutím k Rechtbank te Haarlem (obvodní soud v Haarlemu), byl zamítnut jako neopodstatněný. Tento soud zejména rozhodl, že k okamžiku dodání byla obchodní pasáž stále užívána a že stavební práce nepokročily tak, aby bylo možné hovořit o vzniku nové budovy.

13 Společnost J.J. Komen se proti tomuto rozsudku odvolala ke Gerechtshof Amsterdam (odvolací soud v Amsterdamu), který jej zamítl rozsudkem ze dne 19. května 2008, potvrdil skutkový stav zjištěný prvostupňovým soudem a dospěl k závěru, že dodání nemovitosti bylo v souladu s čl. 11 odst. 1 písm. a) zákona o dani z obratu osvobozeno od DPH, a tudíž podléhalo dani z převodu nemovitostí.

14 Ze spisu poskytnutého Soudnímu dvoru dále vyplývá, že jeden z obchodů nacházejících se v budově dotčené v povodním řízení přestal od listopadu 2003 hradit nájem z důvodu znehodnocení této budovy demoličními pracemi započatými v září 2003. Konkrétně byl omezen přístup do uvedené budovy a nebylo zde osvětlení.

15 Gerechtshof Amsterdam však zohlednil zejména zprávy příslušného inspektora daňové správy a rozhodl, že k okamžiku dodání byla obchodní pasáž stále přístupná veřejnosti a nejméně jeden obchod byl stále v provozu, takže stávající budova musela být považována za způsobilou k užívání.

16 Společnost J.J. Komen podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek a tvrdila, že šestou směrnicí a konkrétně její články 13 část B písm. g) a čl. 4 odst. 3 písm. je nutno vykládat v tom smyslu, že takové dodání nemovitosti, jako je dotčeno v povodním řízení, musí podléhat DPH.

17 Podle generální advokátky předkládacího soudu bylo třeba kasačnímu opravnému prostředku vyhovět na základě argumentů vycházejících zejména z rozsudku ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079), v němž Soudní dvůr jako kritérium pro posouzení plnění z hlediska DPH zohlednil rovněž záměr stran transakce. Je-li hospodářským cílem demoličních prací započatých před prodejem budovy postavení nové budovy, není stav prací v okamžiku prodeje podle stanoviska uvedené generální advokátky relevantní, takže plnění je nutno kvalifikovat v tom smyslu, že podléhá DPH.

18 V návaznosti na uvedené stanovisko a s ohledem na nedávnou judikaturu Soudního dvora vycházející z rozsudku ve výše uvedené věci Don Bosco Onroerend Goed si předkládací soud klade otázku, zda lze dodání budovy –jejíž stavební úpravy s cílem postavit novou budovu již probíhají –považovat za dodání nové budovy před jejím prvním obydlením, nebo zda se jedná o dodání povodní budovy, která již byla poprvé obydlena v minulosti. Tento soud se rovněž táže,

zda na odpověď na tuto otázku může mít vliv fáze, do které dospěly stavební úpravy v okamžiku dodání, či skutečnost, že se uvedené stavební úpravy provádí na pání prodávajícího nebo kupujícího a že jsou prováděny na zakázku prodávajícího, či kupujícího a na jejich účet, nebo případně na zakázku a účet obou těchto osob.

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

„Je třeba čl. 13 část B písm. g) ve spojení s čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že od daně z prodané hodnoty není osvobozeno dodání budovy, na které prodávající před jejím dodáním provedl s cílem vytvoření nové budovy stavební úpravy (rekonstrukci), v nichž po jejím dodání pokračoval kupující a které tento kupující dokončil?“

K předběžné otázce

20 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je třeba výrazy použité k úpravě osvobození v článku 13 šesté směrnice 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 13 mělo být vykládáno zřetelně, který by vyloučil jejich účinky (viz výše uvedený rozsudek Don Bosco Onroerend Goed, bod 25 a citovaná judikatura).

21 Osvobození od DPH podle článku 13 části B písm. g) šesté směrnice se uplatní na dodání přívodních budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí. V souladu s čl. 4 odst. 3 písm. a) této směrnice však mají členské státy možnost podrobit DPH poskytování budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, před jejich prvním obydlím.

22 V souladu s uvedeným čl. 4 odst. 3 písm. a) mohou členské státy vymezení použití kritéria týkajícího se prvního obydlí ve vztahu k přestavbám budov a vymezení pozemků, na nichž stojí.

23 Článek 11 zákona o dani z obratu stanoví, že dodání nemovitostí podléhá DPH v případě přestavby přívodní budovy, „bylo-li výsledkem přestavby nebo rekonstrukce nové dílo“.

24 Za okolností, které jsou dány ve věci v přívodním řízení, je nutno zkoumat, jak se pro účely DPH nahlíží na dodání v době, během níž dochází k přestavbě přívodní budovy na novou.

25 Pro tyto účely je nutné vymezení, zda v případě, že prodávající provedl demoliční práce pouze z části a stavební práce provádí nabyvatel po tomto dodání, musí být dodání osvobozeno od DPH v souladu s čl. 13 částí B písm. g) šesté směrnice, anebo musí být daně podléhat s ohledem na čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.

26 V tomto ohledu je třeba uvést, že okolnosti věci v přívodním řízení se liší od okolností ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Don Bosco Onroerend Goed. Ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, totiž prodávající sice dodal zastavěný pozemek, avšak v ní nabyvateli se zavázal, že na něm zajistí demolici, takže Soudní dvůr mohl v bodě 39 uvedeného rozsudku dospět k závěru, že ve skutečnosti dodal pozemek, na kterém bylo možné zahájit stavbu (bod 39), a v bodě 42 téhož rozsudku konstatovat, že je v cíl vnitrostátního soudu, aby ověřil, zda se na takové plnění, na které se nevztahuje čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, může jakožto na dodání stavebního pozemku naopak vztahovat ustanovení čl. 4 odst. 3 písm. b) této směrnice písm. b).

27 Nizozemská vláda zastává názor, že do odstranění posledního kamene musí být dodání nemovitosti sestávající z pozemku a částí zdemolované budovy považováno za dodání stávající budovy, které je jako takové osvobozeno od DPH. O dodání nové budovy se podle ní jedná teprve tehdy, když byl položen první kámen.

28 Za okolností, jaké jsou dány v původním řízení, však byly před dodáním provedeny pouze částečné demoliční práce na původní budově a stavební práce na nové budově nebyly započaty, takže dotčené plnění musí být podle této vlády osvobozeno od DPH, jelikož se jedná o dodání stávající budovy.

29 Společnost J.J. Komen tvrdí, že přestavba započala před datem dodání a jejím cílem bylo postavit novou budovu, takže stav prací k okamžiku dodání nemá na odpověď na předběžnou otázku vliv.

30 Společnost J.J. Komen na jednání též tvrdila, že společný záměr stran postavit novou budovu vyplývá zejména ze skutečnosti, že prodávající získal před dodáním na své jméno stavební povolení, na jehož základě kupující pokračoval po dodání v pracích. Tuto informaci podle společnosti J.J. Komen potvrzuje notářský zápis ze dne 6. února 2004.

31 Evropská komise zastává názor, že o dodání nové budovy se jedná pouze po dokončení přestavby nebo nejdříve v okamžiku, kdy stavební práce pokročily natolik, že vznikla podstatně odlišná budova, kterou je možné obývat.

32 Je přitom třeba konstatovat, že pokud se přestavba vedoucí k výstavbě nové budovy dotýká zastavěného pozemku, zahrnuje obvykle demoliční práce.

33 K argumentu, že je též nutné zohlednit společný záměr obou stran, kterým bylo provést přestavbu na novou budovu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již judikoval, že deklarovaný záměr stran týkající se zdanitelnosti určitého plnění DPH musí být zohledněn při celkovém posouzení okolností takového plnění, je-li podpořen objektivními poznatky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 24; ze dne 10. listopadu 2011, Schriever, C-444/10, Sb. rozh. s. I-11071, bod 38).

34 K takovým poznatkům patří fáze přestavby dosažená prodávajícím k datu dodání, případně užívání dotčené nemovitosti k témuž datu.

35 V tomto kontextu je povinností příslušných vnitrostátních soudů případně zajistit, aby plnění nebylo čístečně vykonstruovaným plněním, zbaveným hospodářského opodstatnění, které se skutečně pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 2011, Tanoarch, C-504/10, Sb. roz. s. I-10853, bod 51 a citovaná judikatura).

36 Ze samotného znění čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice v každém případě vyplývá, že DPH se uplatní pouze na dodání budovy „před prvním obydlením“, kteréžto kritérium mohou členské státy podrobněji upravit v případě přestavby budov.

37 V daném případě z předkládacího rozhodnutí zaprvé vyplývá, že prodávající provedl pouze částečnou demolici dodávané nemovitosti, a z rozhodnutí Rechtbank te Haarlem a Gerechtshof Amsterdam připojených k uvedenému rozhodnutí zadruhé vyplývá, že uvedené soudy po posouzení skutkového stavu v rámci jejich výlučné pravomoci konstatovaly, že p vodní budova, která je předmětem p vodního řízení, byla jako taková v okamžiku dodání alespoň zčásti užívána, jelikož dotčená obchodní pasáž byla stále přístupná veřejnosti a nejmén jeden obchod byl stále v provozu.

38 V tomto ohledu je nutno uvést, že za okolností, kdy se jeví, že k okamžiku dodání nemovitosti provedl prodávající pouze částečnou demolici p vodní budovy, která je nadále částečně obývána, a práce spočívající případně v p estavbě uvedené nemovitosti na nemovitost novou provedl po uvedeném dodání v plném rozsahu nabyvatel, nelze toto dodání v kontextu p estavby nemovitosti kvalifikovat jako poskytnutí budovy před jejím prvním obydlením a pozemku, na němž stojí ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice.

39 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je na položenou otázku nutno odpovědět tak, že článek 13 část B písm. g) šesté směrnice ve spojení s čl. 4 odst. 3 písm. a) této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od DPH podle tohoto prvního ustanovení vztahuje na plnění spočívající v dodání takové nemovitosti složené z pozemku a p vodní budovy p estavované na novou, jako je nemovitost dotčená v p vodním řízení, pokud p vodní budova k okamžiku tohoto dodání prošla pouze částečnou demolicí a byla alespoň zčásti jako taková ještě užívána.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky p vodního 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 13 B písm. g) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní ve spojení s čl. 4 odst. 3 písm. a) této směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že osvobození od daní z přidané hodnoty podle tohoto prvního ustanovení se vztahuje na plnění spočívající v dodání takové nemovitosti složené z pozemku a p vodní budovy p estavované na novou, jako je nemovitost dotčená v p vodním řízení, pokud p vodní budova k okamžiku tohoto dodání prošla pouze částečnou demolicí a byla alespoň zčásti jako taková ještě užívána.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.