

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

17. ledna 2013(\*)

„Daně z prodané 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. Jarašinas, 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 vč bez stanoviska,

vydává tento

### **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 prodané 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 nřkteré z řinností uvedených v řl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak nřkteré z řčto 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 nezastavřného pozemku, kromř stavebního pozemku ve smyslu řl. 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. řervna 1968 (*Staatsblad* 1968, ř. 329), ve znřní, jenř se vztahuje na vřc v přvodním řízení (dále jen ‚zákon o DPH‘), stanoví:

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

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

1) dodání budov nebo jejich řástí a pozemků, na nichř stojí, uskutečné před jejich prvním obydlením nebo do dvou let po nřm, jakoř i dodání stavebních pozemků;

[...]

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

a) na kterém jsou nebo byly provádřny práce,

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

za ú?elem zástavby tohoto pozemku.“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

„Musí být ?l. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH [...], ve spojení s jejím ?l. 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 pedběžné otázce**

22 Podstatou otázky pedkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH, ve spojení s ?l. 12 odst. 1 a 3 této směrnice, vykládán tak, že se osvobození od DPH, které stanoví první uvedené ustanovení, vztahuje na plnění, o jaké se jedná ve věci v prvodním řízení, spoívající v dodání nezastavěného pozemku po demolici budovy, která se na něm nacházela, i když ke dni tohoto dodání nebyly uskutečny jiné úpravy pozemku než uvedená demolice, ale dotěný 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 dotěný v prvodním řízení „nezastavěný“ nebo „stavební“, jakkoli zohledoval 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 dotěný v prvodním 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 ?lánku 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 uskutečené osobou povinnou k dani. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými těmito osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznamená, že by znění ustanovení o osvobozeních uvedených v ?lánku 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 ?l. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH je dodání nezastavěného pozemku, kromě stavebního pozemku ve smyslu ?l. 12 odst. 1 písm. b) téže směrnice, osvobozeno od DPH. Podle ?l. 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 ?lenské státy.

27 Z toho vyplývá, že dodání stavebního pozemku podléhá DPH a nespadá pod kategorii osvobození od daní uvedených v ?lánku 135 směrnice o DPH, která je třeba vykládat striktně.

28 ?lánek 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 pedkládajícím soudem je pojem „práce“ použitý v uvedeném vnitrostátním ustanovení vykládán tak, že nezahrnuje demoliční práce, i když je nesporné, že byly uskutečny za účelem pěstavby.

30 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že ?lenské státy musí při vymezení pozemků,

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

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

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

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

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

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

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

## **K náklad?m ?ízení**

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

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

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

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

Podpisy.

\* Jednací jazyk: nizozemština.