



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

30. září 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 392 – Režim zdanění marže – Oblast působnosti – Dodání budov a stavebních pozemků zakoupených za účelem následného prodeje – Osoba povinná k dani, již nevznikl při nabytí nemovitosti nárok na odpočet – Následný prodej podléhající DPH – Pojem ‚stavební pozemky‘ “

Ve věci C-299/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada) (Francie) ze dne 25. června 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 6. července 2020, v řízení

Icade Promotion SAS, dříve **Icade Promotion Logement SAS**

proti

Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstvo financí a veřejných rozpočtů)

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), místopředsedkyně Soudního dvora, L. Bay Larsen, C. Toader a M. Safjan, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za **Icade Promotion SAS**, dříve **Icade Promotion Logement SAS**, P. Tournèssem a A. Abadiem, avocats,
- za francouzskou vládu E. de Moustier a É. Toutainem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi F. Dintilhacem a A. Armenia, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: francouzština

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 20. května 2021,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 392 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Icade Promotion SAS, dříve Icade Promotion Logement SAS, a ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstvo financí a veřejných rozpočtů, Francie) (dále jen „daňová správa“) ve věci zamítavého rozhodnutí tohoto orgánu vrátit daň z přidané hodnoty (DPH) odvedenou touto společností, která souvisí s prodeji stavebních pozemků jednotlivcům v letech 2007 a 2008.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

- 3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH stanoví:
„Předmětem DPH jsou tato plnění:
a) dodání zboží za úplaty uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 4 Článek 9 odst. 1 této směrnice 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.“
- 5 Článek 12 uvedené 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 obydlím 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 obydlí, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí 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.“

6 Podle článku 73 téže směrnice:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 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.“

7 Článek 135 směrnice o DPH zní takto:

„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);

[...]“

8 Článek 137 odst. 1 této směrnice 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);

[...]“

- 9 Kapitola 1 nadepsaná „Odchytky použitelné do zavedení konečného režimu“ hlavy XIII této směrnice, nadepsané „Odchytky“, 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, již nevznikl při koupi nárok na odpočet daně, je základem daně rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.“

Prováděcí nařízení č. 282/2011

- 10 Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1), ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013 (Úř. věst. 2013, L 284, s. 1) (dále jen „prováděcí nařízení č. 282/2011“), v článku 13b 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;

[...]“

- 11 Článek 31a prováděcího nařízení č. 282/2011 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;

[...]“

Francouzské právo

- 12 Článek 257 code général des impôts (Obecný daňový zákoník), ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanovil:

„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 sloužící 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 tyto osoby užívají k bydlení.

[...]

b) prodeje nemovitostí [...]“

- 13 Článek 268 obecného daňového zákoníku, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„V případě plnění uvedených v čl. 257 bodě 6 tvoří základ daně z přidané hodnoty 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;

[...]“

- 14 Článek 231 odst. 1 přílohy 2 obecného daňového zákoníku, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„Osoby uvedené v [bodě 6] čl. 257 obecného daňového zákoníku nejsou oprávněny k odpočtu daně, která zatížila cenu pořízení nebo výstavby nemovitostí [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Icade Promotion, která vykonává činnost developera, zakoupila holé pozemky od osob nepodléhajících DPH (jednotlivců nebo místních samosprávných celků). Tato nabytí proto nepodléhala DPH.
- 16 Po rozdělení těchto pozemků na parcely a jejich zasíťování infrastrukturou, jako jsou pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace, prodala nejprve Icade Promotion takto zasíťované parcely fyzickým osobám jako stavební pozemky pro účely výstavby nemovitostí určených k bydlení.
- 17 Následně odvedla z těchto převodů uskutečněných v období od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008 DPH z marže na základě ustanovení čl. 257 bodu 6 a článku 268 obecného daňového zákoníku (dále jen „režim zdanění marže“).
- 18 Poté podala u daňové správy žádost o vrácení DPH z marže, uhrazené ve výši 2 826 814 eur za rok 2007 a ve výši 2 369 881 eur za rok 2008. Tato společnost tvrdila, že dotčená plnění nemohou podléhat DPH z nemovitostí na základě čl. 257 bodu 7 obecného daňového zákoníku, jelikož spočívají v převodu stavebních pozemků na jednotlivce za účelem výstavby nemovitostí určených k bydlení, a že se na ně nevztahuje ani režim zdanění z marže stanovený v čl. 257 bodu 6 a článku 268 téhož zákona, takže neměla být odvedena žádná DPH.
- 19 Vzhledem k tomu, že její žádost byla daňovou správou zamítnuta, podala Icade Promotion proti tomuto zamítavému rozhodnutí žalobu k tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie), která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 27. dubna 2012 jako neopodstatněná.
- 20 Icade Promotion podala proti tomuto rozsudku odvolání ke cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie), který toto odvolání rozsudkem ze dne 18. července 2014 zamítl z důvodu nepřípustnosti uvedené správní žádosti.
- 21 Rozhodnutím ze dne 28. prosince 2016 Conseil d'État (Státní rada, Francie) zrušila na základě opravného prostředku podaného společností Icade Promotion částečně rozsudek cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie) a vrátila věc posledně uvedenému soudu, který svým druhým rozsudkem ze dne 19. října 2017 zamítl odvolání podané touto společností proti rozsudku tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie) ze dne 27. dubna 2012.
- 22 Icade Promotion tedy podala kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.
- 23 Společnost Icade Promotion za účelem zpochybnění zdanění prodejů dotčených ve věci v původním řízení DPH z marže na základě ustanovení čl. 257 bodu 6 a článku 268 obecného daňového zákoníku tvrdí, že použití režimu zdanění marže na tyto prodeje bylo ve dvou ohledech neslučitelné s článkem 392 směrnice o DPH.

- 24 Zprvė uvádí, že článek 392 směrnice o DPH opravňuje členské státy podrobit dodání stavebních pozemků režimu zdanění marže pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani, která tato dodání uskutečňuje, uhradila DPH při koupi pozemků a současně neměla nárok na provedení odpovídajícího odpočtu. V tomto ohledu se Icade Promotion opírá zejména o anglické znění článku 392 směrnice o DPH, který výslovně stanoví „neodpočitatelnost DPH“ z koupě.
- 25 Zadruhé má Icade Promotion za to, článek 392 směrnice o DPH umožňuje členským státům podrobit dodání stavebních pozemků režimu zdanění marže pouze tehdy, pokud osoba povinná k dani, která uskutečňuje taková dodání, tyto pozemky pouze nakupuje a dále je prodává ve stejném stavu. Toto ustanovení se proto podle jejího názoru nevztahuje na prodeje stavebních pozemků, které po jejich nabytí prošly úpravami.
- 26 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie) v odpovědi na tuto argumentaci dospěl k závěru, že se neexistence „nároku na odpočet daně“ při nabytí pozemků uvedená v článku 392 směrnice o DPH vztahuje na případy, kdy nabytí nepodléhalo DPH. Kromě toho tento soud uvedl, že formulace v tomto článku 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.
- 27 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 marže 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? Anebo umožňuje tento článek 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 marže na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků v těchto dvou případech:
- pokud se z takových pozemků, koupených jako nestavební, staly mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani pozemky stavební;
 - pokud se mezi okamžikem jejich koupě a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani změnila jejich vlastnosti, například byly rozděleny na parcely nebo byly provedeny práce k jejich zasíťování (pozemní komunikace, pitná voda, elektřina, plyn, kanalizace, telekomunikace)?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 28 Podstatou první předběžné otázky předkládacího soudu je, zda článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že omezuje použití režimu zdanění marže na plnění spočívající v dodání nemovitostí, jejichž nabytí podléhalo DPH, aniž měla osoba povinná k dani, která uskutečňuje následný prodej, při tomto nabytí nárok na odpočet této daně, nebo v tom smyslu, že

umožňuje použití tohoto režimu i na plnění spočívající v dodání nemovitostí, jejichž nabytí nepodléhalo uvedené dani buď proto, že toto nabytí nespadá do působnosti této daně, nebo proto, že sice do její působnosti spadá, avšak je od ní osvobozeno.

- 29 Úvodem je třeba poznamenat, že jazyková znění článku 392 směrnice o DPH vykazují rozdíly. Francouzské znění tohoto ustanovení odkazuje pouze na neexistenci „nároku na odpočet“, aniž upřesňuje, zda je důvodem neexistence tohoto nároku pouze skutečnost, že původní plnění nepodléhalo DPH, anebo to, že DPH podléhalo, avšak následně nezakládalo nárok na odpočet. Naopak anglické znění uvedeného ustanovení odkazuje na „DPH z koupě“ a upřesňuje, že tato daň „nebyla odpočitatelná“ („the VAT on the purchase was not deductible“), čímž neponechává žádnou pochybnost o tom, že převod takových pozemků musí v zásadě podléhat DPH.
- 30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi právního předpisu Evropské unie musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí [rozsudek ze dne 8. října 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) a United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, bod 46 a citovaná judikatura].
- 31 Je třeba rovněž uvést, že režim zdanění stanovený v článku 392 směrnice o DPH představuje odchylku od obecného režimu směrnice o DPH, a musí být tedy vykládán striktně. To však neznamená, že pojmy použité pro definici tohoto režimu odchylek musí být vykládány způsobem, který tento režim zbaví jeho účinků. Výklad těchto pojmů totiž musí být v souladu s cíli sledovanými uvedeným režimem a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23, jakož i citovaná judikatura).
- 32 V této souvislosti je třeba ohledně obecné struktury směrnice o DPH připomenout, že podle základní zásady vlastní systému DPH se tato daň vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce, přičemž se odečítá DPH, kterou byly přímo zatíženy různé složky utvářející cenu (rozsudek ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 45 a citovaná judikatura).
- 33 Je třeba rovněž uvést, že směrnice o DPH jasně rozlišuje mezi dodáním stavebních pozemků, na které se vztahuje obecný režim DPH, na jedné straně a dodáním nezastavěných pozemků, které jsou od této daně osvobozeny, na straně druhé.
- 34 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 musí při vymezení pozemků, které budou považovány za „stavební pozemky“, respektovat účel sledovaný čl. 135 odst. 1 písm. k) uvedené směrnice, kterýžto má za cíl osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě. (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Woningstiching Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30 a citovaná judikatura).
- 35 Je tedy třeba mít za to, že s ohledem na čl. 135 odst. 1 písm. k) ve spojení s čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH musí každé dodání stavebních pozemků uskutečněné za protiplnění osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, v zásadě podléhat DPH, a to buď na základě obecného režimu stanoveného v článku 73 směrnice o DPH, který stanoví, že DPH se vypočítává na základě protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby, tedy na základě prodejní ceny, anebo

odchylně od tohoto režimu, jestliže členské státy tuto možnost upravily na základě režimu zdanění marže podle článku 392 této směrnice, podle něhož je základem daně rozdíl mezi prodejní a kupní cenou.

- 36 Pokud jde o cíl sledovaný směrnicí o DPH, je třeba připomenout, že jejím účelem je zejména zaručit dodržení zásady daňové neutrality, která brání tomu, aby s podobnými dodáními zboží, která si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně, a tomu, aby při vybírání DPH bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují tatáž plnění, zacházeno rozdílně (rozsudek ze dne 17. ledna 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 31).
- 37 Účelem režimu zdanění marže je garantovat tuto zásadu, neboť jeho cílem je kompenzovat zbytkovou DPH, která není odpočitatelná.
- 38 V tomto ohledu z důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [COM(73) 950 final] vyplývá, že by mohl být použit snížený základ daně v případě, že zboží, které již bylo s konečnou platností zatíženo DPH (například nemovitost k bydlení jakožto zboží „spotřebované“ v důsledku jeho prvního použití), je později opětovně uvedeno „do obchodního oběhu“, a podléhá tedy znovu DPH. Uvedená důvodová zpráva uvádí, že „k tomu, aby se zohlednilo toto nové uvedení nemovitosti do oběhu, které by vedlo k nadměrnému daňovému zatížení obchodu s nemovitostmi, je tedy nutné odchýlit se od zdanění podle obecných zásad a přiznat [...] členským státům možnost určit základ [DPH] prostřednictvím odečtení základu od základu“.
- 39 Zdanění celkové prodejní ceny po první konečné spotřebě by totiž mělo při neexistenci možnosti odpočtu za následek, že by do základu daně byla zahrnuta nejen cena, která již byla zatížena konečnou DPH, ale i částka této DPH. To by vedlo k tomu, že by konečné zatížení DPH za celý hospodářský oběh záviselo zejména na počtu po sobě jdoucích konečných spotřeb a cen v této souvislosti uhrazených. Naproti tomu zdanění marže DPH umožňuje vyrovnat tuto neodpočitatelnou zbývající DPH a obnovit daňovou neutralitu.
- 40 Použití tohoto režimu zdanění na plnění uskutečněná po první konečné spotřebě umožňuje zajistit, aby zatížení spočívající na druhé konečné spotřebě bylo vymezeno za stejných podmínek, jako je to, které spočívá na první spotřebě. Jedná se o hledisko zajišťující řádné fungování DPH, jelikož se použije na zboží, které může být předmětem několika konečných spotřeb přerušujících sled odpočtu daně.
- 41 Je třeba uvést, že Soudní dvůr se již vyslovil k podobnému režimu, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, a sice k režimu ziskové přírážky v oblasti použitého zboží. Soudní dvůr rozhodl, že zdanění celkové ceny dodání použitého zboží obchodníkem povinným k dani, i když cena, za kterou posledně uvedený toto zboží nabyt, zahrnuje částku DPH, která byla zaplácena na vstupu osobou patřící do některé z kategorií uvedených v čl. 314 písm. a) až d) směrnice o DPH a kterou ani tato osoba, ani obchodník povinný k dani nemohli odečíst, by vedlo k dvojímu zdanění (rozsudek ze dne 3. března 2011, *Auto Nikolovi*, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 48).
- 42 V této souvislosti je třeba zdůraznit, že ne každé nabytí stavebních pozemků osobou povinnou k dani za účelem následného prodeje musí nutně podléhat DPH.

- 43 Kdyby byl článek 392 směrnice o DPH vykládán pouze v tom smyslu, že vyhrazuje použití režimu zdanění marže pouze pro dodání stavebních pozemků, jejichž nabytí podléhalo DPH, aniž osobě povinné k dani, která je následně prodává, vznikl nárok na odpočet této daně, a bylo by tedy vyloučeno použití tohoto režimu v případě, že toto nabytí nepodléhalo DPH při opětovném uvedení těchto pozemků do hospodářského oběhu za účelem druhé spotřeby, vedlo by to k rozdílnému zacházení z hlediska DPH s podobnými dodáními zboží, která si navzájem konkurují, a s hospodářskými subjekty, které tato dodání uskutečňují.
- 44 Mimo případ uvedený v předchozím bodě neumožňuje naproti tomu kontextuální a teleologický výklad popsany v bodech 36 až 42 tohoto rozsudku odůvodnit použití odchylného ustanovení v článku 392 směrnice o DPH na dodání pozemků, jejichž nabytí této dani nepodléhalo. Tak je tomu v případě nabytí stavebního pozemku, pokud je původní prodávající soukromou osobou, která pouze spravuje svůj soukromý majetek, aniž tento převod spadá do rámce výkonu jakékoli ekonomické činnosti nebo pořízení nezastavěného pozemku, které je podle čl. 135 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH zcela osvobozeno od DPH.
- 45 V tomto posledně uvedeném případě, jak uvedl generální advokát v bodě 77 svého stanoviska, nevzniká v případě následného prodeje takového pozemku riziko dvojího zdanění, a to ani v případě, že by se mezitím stal takový pozemek „zdanitelným“ jako stavební pozemek. Stejně tak nemohou být nezastavěné pozemky z důvodu osvobození od DPH předmětem „konečné spotřeby“ ve smyslu směrnice o DPH, takže nevystává otázka jejich „opětovného uvedení“ do hospodářského oběhu. V obou těchto případech tedy nevzniká situace, že DPH u takového zboží „nadále přetrvává“ v důsledku případného předchozího zdanění.
- 46 S ohledem na výše uvedené je na první otázku třeba odpovědět tak, že článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje použití režimu zdanění marže na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků jak v případě, kdy jejich nabytí podléhalo DPH, aniž měla osoba povinná k dani, která uskutečňuje následný prodej, nárok na odpočet této daně, tak v případě, kdy jejich nabytí nepodléhalo DPH, i když cena, za kterou obchodník povinný k dani nabyl toto zboží, zahrnuje částku DPH, která byla uhrazena na vstupu původním prodávajícím. S výjimkou tohoto případu se však toto ustanovení nepoužije na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, jejichž původní nabytí nepodléhalo DPH buď proto, že nespadá do působnosti této daně, nebo proto, že je od ní osvobozeno.

Ke druhé otázce

- 47 Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vylučuje použití režimu zdanění marže na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, pokud se z těchto pozemků nabytých jako nezastavěné staly mezi okamžikem jejich nabytí a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani pozemky stavební a pokud u těchto pozemků došlo v době mezi jejich nabytím a jejich následným prodejem osobou povinnou k dani k takovým změnám jejich vlastností, jako je rozdělení na parcely nebo provedení prací umožňujících vybudování sítí k propojení s uvedenými pozemky, jako jsou plynová potrubí či elektrické sítě.
- 48 Pokud jde zaprvé o otázku týkající se nabytých nezastavěných pozemků, je nutno uvést, jak vyplývá z bodu 31 tohoto rozsudku, že článek 392 této směrnice musí být vykládán restriktivně, jelikož se jedná o výjimku z obecné zásady směrnice o DPH, podle které musí být DPH v zásadě vybírána z ceny sjednané mezi stranami, aniž bude toto ustanovení zbaveno podstaty.

- 49 Dále je nutno zdůraznit, že podle čl. 12 odst. 3 směrnice o DPH se „stavebním pozemkem“ rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.
- 50 Jak však vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 34 tohoto rozsudku, směrnice o DPH prostor pro uvážení přiznaný členskými státy při vymezení rozsahu pojmu „stavební pozemky“ omezuje. Členské státy musí v tomto ohledu respektovat cíl sledovaný článkem 135 odst. 1 písm. k) této směrnice, jímž je osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě.
- 51 Definice pojmu „stavební pozemky“ je rovněž omezena rozsahem pojmu „budova“ vymezeného unijním normotvůrcem velmi široce v čl. 12 odst. 2 prvním pododstavci směrnice o DPH tak, že se jí rozumí „jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“.
- 52 Ze všech těchto ustanovení vyplývá, že s ohledem na skutečnost, že pojem „stavební pozemek“ zahrnuje jak neupravené, tak upravené pozemky, je rozhodujícím kritériem pro rozlišování mezi stavebním pozemkem a nezastavěným pozemkem to, zda je v okamžiku transakce dotčený pozemek určen k zástavbě.
- 53 Z článku 392 směrnice o DPH přitom vyplývá, že odchylný režim spočívající ve zdanění marže se použije pouze na stavební pozemky, které jako takové vymezily členské státy jako pozemky určené k zástavbě a které byly zakoupeny za účelem následného prodeje. Naopak následný prodej nabytých nezastavěných pozemků musí být z působnosti tohoto ustanovení vyloučen, jelikož tyto pozemky nejsou určeny k zástavbě a jsou v zásadě osvobozeny od DPH.
- 54 Je třeba ještě upřesnit, že za účelem zaručení dodržení zásady daňové neutrality je nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova, a jsou tudíž určeny k zastavění, spadaly pod vnitrostátní definici pojmu „stavební pozemky“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, *Woningstichting Maasdriel* (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 31).
- 55 V projednávané věci je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím k definicím ve vnitrostátním právu a všem okolnostem, za kterých byla uskutečněna plnění dotčená v původním řízení, určil, zda pozemky nabyté společností Icade Promotion spadají pod pojem „stavební pozemek“, nebo zda se naopak jedná o nezastavěné pozemky, které z důvodu, že jsou osvobozeny od DPH, nespádají do působnosti článku 392 směrnice o DPH.
- 56 Pokud jde zadruhé o otázku, zda tento článek vylučuje použití režimu zdanění marže na dodání stavebních pozemků, pokud došlo u těchto pozemků v době mezi jejich pořízením a následným prodejem osobou povinnou k dani k takovým změnám jejich vlastností, jako je jejich rozdělení na parcely nebo provedení prací, které umožňují jejich napojení na různé sítě je třeba poznamenat, že je sice pravda, že podle prováděcího nařízení č. 282/2011 se za „nemovitost“ považuje každá „stavba spojená se zemí nebo v zemi nad úrovní moře nebo pod ní, kterou nelze snadno rozebrat nebo přemístit“, jako je „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“.
- 57 Skutečnost, že takové úpravy zakládají „nemovitost“ ve smyslu prováděcího nařízení č. 282/2011, však nemá vliv na kvalifikaci takto upraveného pozemku jako „stavebního pozemku“. Článek 12 odst. 3 směrnice o DPH totiž jasně stanoví, že i upravené pozemky spadají pod pojem „stavební

pozemky“, které jako takové vymezují členské státy. Jinými slovy, úprava pozemků, jako je připojení k elektrickým sítím, plynu, vodě atd., nemůže mít za následek změnu jejich právní kvalifikace na „budovu“ jakožto stavbu spojenou se zemí zejména prostřednictvím základů.

- 58 Kromě toho, i když čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH definuje budovu velmi široce jako „jakoukoliv stavbu pevně spojenou se zemí“, nic to nemění na tom, že toto ustanovení odkazuje na čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, který se vztahuje na „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím“. Nelze tedy dospět k závěru, že samotné práce spočívající v připojení k sítím lze zahrnout pod pojem „budova“.
- 59 Je pravda, že z bodů 32 a 33 rozsudku ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), v podstatě vyplývá, že budova, která byla předmětem přestavby nebo renovace, musí podléhat obecnému režimu DPH, jelikož tato plnění vygenerovala přidanou hodnotu stejně jako počáteční výstavba budovy, avšak tuto judikaturu nelze obdobně použít na věc v původním řízení. Ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, byla totiž otázka, zda dotčené renovační práce vytvořily přidanou hodnotu, rozhodující pro to, zda dodání dotčené budovy podléhalo DPH, či nikoli. Naproti tomu ve věci v původním řízení se nejedná o otázku, zda dodání pozemků podléhá DPH, ale o použitelnost ustanovení o výjimce, které upravuje mírnější režim zdanění.
- 60 I když článek 392 směrnice o DPH odkazuje na „dodání stavebních pozemků zakoupených za účelem následného prodeje“, nelze dospět k závěru, že tyto výrazy zakazují, aby byly pozemky obchodníkem povinným k dani upraveny, pokud je lze při jejich následném prodeji kvalifikovat jako stavební pozemky. Takový závěr totiž nevyplývá ani z úmyslu unijního normotvůrce ohledně tohoto ustanovení, ani z jeho kontextuálního výkladu.
- 61 Pokud je tedy holý pozemek považován podle vnitrostátní právní úpravy dotčeného členského státu za stavební pozemek, nemají změny, které jsou na něm provedeny pro účely, aby se z něj stal upravený pozemek, který je nadále určen k zástavbě, vliv na jeho kvalifikaci jako „stavební pozemek“, pokud tyto úpravy nelze kvalifikovat jako „budovu“.
- 62 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 392 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vylučuje použití režimu zdanění marže na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, pokud se z těchto pozemků, nabytých jako nezastavěné staly mezi okamžikem jejich nabytí a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani pozemky stavební, ale že nevylučuje použití tohoto režimu na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, pokud u těchto pozemků došlo v době mezi jejich nabytím a jejich následným prodejem osobou povinnou k dani k takovým změnám jejich vlastností, jako je rozdělení na parcely nebo provedení úprav umožňujících vybudování sítí zásobujících uvedené pozemky, jako jsou plynová potrubí či elektrické sítě.

K nákladům řízení

- 63 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 (první senát) rozhodl takto:

- 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 marže na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků jak v případě, kdy jejich nabytí podléhalo dani z přidané hodnoty (DPH), aniž měla osoba povinná k dani, která uskutečňuje následný prodej, nárok na odpočet této daně, tak v případě, kdy jejich nabytí nepodléhalo DPH, i když cena, za kterou obchodník povinný k dani nabyl toto zboží, zahrnuje částku DPH, která byla uhrazena na vstupu původním prodávajícím. S výjimkou tohoto případu se však toto ustanovení nepoužije na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, jejichž původní nabytí nepodléhalo DPH buď proto, že nespadá do působnosti této daně, nebo proto, že je od ní osvobozeno.
- 2) Článek 392 směrnice o 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že vylučuje použití režimu zdanění marže na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, pokud se z těchto pozemků, nabytých jako nezastavěné staly mezi okamžikem jejich nabytí a okamžikem jejich následného prodeje osobou povinnou k dani pozemky stavební, ale že nevylučuje použití tohoto režimu na plnění spočívající v dodání stavebních pozemků, pokud u těchto pozemků došlo v době mezi jejich nabytím a jejich následným prodejem osobou povinnou k dani k takovým změnám jejich vlastností, jako je rozdělení na parcely nebo provedení úprav umožňujících vybudování sítí zásobujících uvedené pozemky, jako jsou plynová potrubí či elektrické sítě.

Podpisy.