

62016CJ0308

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

16. listopadu 2017 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 12 odst. 1 a 2 – Článek 135 odst. 1 písm. j) – Zdanitelná plnění – Osvobození dodání budov – Pojem ‚první obydlí‘ – Pojem ‚přestavba‘ “

Ve věci C-308/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 23. února 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 30. května 2016, v řízení

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Rosas, C. Toader (zpravodajka), A. Prechal a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,

—

za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 4. července 2017,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané

hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (dále jen „Kozuba“) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Warszawie (reditel finančního reditelství ve Varšavě, Polsko, dále jen „reditel“) v otázce uložení daně z přidané hodnoty (DPH) z plnění spočívajícího v prodeji budovy, kterou vlastník užívá pro vlastní potřebu a která byla před tímto prodejem renovována.

Právní rámec

Unijní právo

3

Body 7 a 35 odvodňní směrnice o DPH znějí takto:

„(7)

Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

(35)

Měl by být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.“

4

Směrnice o DPH v čl. 2 odst. 1 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

5

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 třežbní 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.“

§lánek 12 odst. 1 a 2 uvedené sm?rnice zní:

„1. ?lenské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo p?íležitostn? uskute?ní pln?ní spo?ívající v n?které z ?inností uvedených v ?l. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak n?které z t?chto pln?ní:

a)

dodání budovy nebo její ?ásti p?ed jejím prvním obydlením a pozemku k ní p?iléhajícího;

b)

dodání stavebního pozemku.

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevn? spojená se zemí.

?lenské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na p?estavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní p?iléhající‘.

?lenské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokon?ení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nep?ekra?ují v prvním p?ípád? dobu p?ti let a v druhém dobu dvou let.“

Podle ?l. 14 odst. 1 sm?rnice o DPH se „dodáním zboží“ rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

§lánek 135 odst. 1 této sm?rnice obsažený v její kapitole 3, nazvané „Ostatní p?ípady osvobození od dan?“, stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[...]

j)

dodání budovy nebo její ?ásti a pozemku k ní p?iléhajícího, krom? t?ch, které jsou uvedeny v ?l. 12 odst. 1 písm. a);

[...]“

Polské právo

§lánek 2 bod 14 ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. b?ezna 2004, ve zn?ní zm?n (Dz. U. 54, ?. 535, dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Pro účely této kapitoly se rozumí:

[...]

„Prvním obydlím“ předání budov, staveb nebo jejich částí v rámci výkonu zdanitelné činnosti
prvnímu zákazníkovi nebo uživateli po jejich

a)

výstavby nebo

b)

rekonstrukci, pokud výdaje na rekonstrukci ve smyslu ustanovení o dani z příjmů představovaly
alespoň 30 % původní hodnoty;

[...]“

10

Článek 43 odst. 1 body 10 a 10a a odst. 7a tohoto zákona stanoví:

„1. Od daně jsou osvobozeny:

[...]

10.

dodání budov, staveb nebo jejich částí, kromě případů, kdy:

a)

se dodání uskutečnilo v rámci prvního obydlí nebo před ním,

b)

mezi prvním obydlím a dodáním budovy, stavby nebo jejich částí uplynuly méně než 2 roky,

10a.

dodání budov, staveb nebo jejich částí neosvobozených ve smyslu bodu 10, jestliže:

a)

dodavatel neměl ve vztahu k dodávce dotčeného zboží nárok na odpčet daně zaplacené na
vstupu,

b)

dodavatel nevynaložil náklady na zúšlechtní dodávaného zboží zakládající nárok na odpčet
daně zaplacené na vstupu, nebo v případě, že takové náklady vynaložil, jejich výše
nepřesahovala 30 % původní hodnoty uvedeného zboží;

[...]

7a. Podmínka stanovená v odst. 1 bodu 10a písm. b) neplatí, pokud osoba povinná k dani využívala budovy, stavby či jejich části po zušlechtění k uskutečnění zdanitelných plnění po dobu minimálně pěti let.“

Spor v povodním řízení a předěžná otázka

11

Dne 17. září 2005 se společnost Poltrex Sp. z o. o., usazená v Polsku, jejíž později změnila jméno na Kozuba, rozhodla zvýšit základní kapitál. Téhož dne jeden ze společníků provedl vklad v podobě obytné nemovitosti postavené v roce 1992 nacházející se v oblasti Jablonky (Posko) (dále jen „dotčená budova“).

12

Během roku 2006 byla dotčená budova zařízena pro účely ekonomické činnosti společnosti Kozuba, která pro tyto účely schválila investici ve výši cca 55 % povodní hodnoty této nemovitosti. Po dokončení prací byla předemtná budova dne 31. července 2007 zapsána na seznam dlouhodobého majetku jako jiný dlouhodobý majetek do položky „modelový dům“, v níž zůstala až do jejího prodeje třetí osobě dne 15. ledna 2009.

13

Vzhledem k tomu, že se jednalo o existující budovu, společnost Kozuba měla za to, že je tento prodej osvobozen od DPH, a zisk z tohoto prodeje neuvedla v přiznání k DPH za první čtvrtletí roku 2009.

14

Rozhodnutím ze dne 12. dubna 2013 konstatoval Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (ředitel finančního kontrolního úřadu, Polsko), že společnost Kozuba nezahrnula do přiznání k DPH za první čtvrtletí roku 2009 zisk z prodeje dotčené budovy, a stanovil výši DPH, kterou měla společnost Kozuba zaplatit za toto období s tím, že ji navýšil o cenu, za kterou byla tato budova prodána.

15

Společnost Kozuba podala proti tomuto rozhodnutí dne 17. května 2013 opravný prostředek k řediteli.

16

Rozhodnutím ze dne 30. července 2013 potvrdil ředitel rozhodnutí ředitele finančního kontrolního úřadu. Stejně jako posledně jmenovaný dospěl ředitel k závěru, že dotčená budova sice byla po rekonstrukci z účelného hlediska využívána pro vlastní potřeby společnosti od 31. července 2007, nicméně tato skutečnost nevedla k tomu, že by byla od tohoto data vykonávána zdanitelná činnost. „První obydlí“ dotčené budovy po rekonstrukci se tak nemohlo počítat od 31. července 2007, nýbrž od 15. ledna 2009, kteréžto datum odpovídalo datu uskutečnění prvního zdanitelného plnění, jehož předemtem byla tato budova po této rekonstrukci, tj. jejímu prodeji, a společnost Kozuba podle něj dále nemohla uplatňovat osvobození podle čl. 43 odst. 1 bodu 10 zákona o DPH, neboť k tomuto prodeji došlo v rámci prvního obydlí dotčené budovy.

17

Společnost Kozuba podala proti rozhodnutí tohoto ředitele žalobu k Wojewódzkimu Sodu Administracyjnemu w Warszawie (Zemský správní soud ve Varšavě, Polsko), který ji z procesních důvodů odmítl rozsudkem ze dne 22. května 2014. Tento soud nicméně potvrdil opodstatněnost právního názoru daňové správy.

18

Společnost Kozuba se proti tomuto rozsudku odvolala k předkládajícímu soudu.

19

V předkládacím rozhodnutí tento soud upřesňuje, že provedení § 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH do polského práva vyvolává pochybnosti ohledně souladu pojmu „první obydlí“, vymezeného v § 2 bod 14 zákona o DPH a použitého v § 43 odst. 1 bod 10 téhož zákona, se směrnicí o DPH.

20

Uvedený soud v tomto ohledu zdůrazňuje, že je třeba zjistit, zda musí být pojem „první obydlí“ budovy ve smyslu § 12 odst. 1 směrnice o DPH chápán tak, že k němu musí dojít v rámci zdanitelného plnění.

21

Tento soud má rovněž pochybnosti ohledně podmínky uvedené v § 2 bod 14 zákona o DPH, podle níž se v případě rekonstrukce budovy uplatní osvobození od DPH pouze v případě, že náklady vynaložené na tuto rekonstrukci nepřesáhnou 30 % původní hodnoty předemtné budovy. Polský zákon tak přirovnává jakoukoli rekonstrukci budovy, která má přidanou hodnotu ve stejné či vyšší míře, k postavě ve smyslu § 12 odst. 2 směrnice o DPH, jež může vést k „novému prvnímu obydlí“, což by podle něj odvodovalo nové uplatnění DPH.

22

Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba § 135 odst. 1 písm. j) směrnice [2006/112] vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě (§ 43 odst. 1 bod 10 [zákon o DPH]) [...], která osvobozuje od daně z přidané hodnoty dodání budov, staveb nebo jejich částí, kromě případů, kdy:

a)

se dodání uskuteční v rámci prvního obydlí nebo před ním,

b)

mezi prvním obydlím a dodáním budovy, stavby nebo jejich částí uplynuly méně než 2 roky,

při čemž § 2 bod 14 zákona o DPH definuje „první obydlí“ jako předání budov, staveb nebo jejich částí v rámci výkonu zdanitelné činnosti prvnímu zákazníkovi nebo uživateli po jejich:

a)

výstavby nebo

b)

rekonstrukci, pokud výdaje na rekonstrukci ve smyslu ustanovení o dani z příjmu představovaly alespoň 30 % povodní hodnoty“

K podobné otázce

23

Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení, která osvobozuje od DPH dodání budov pouze za dvojího předpokladu, a sice že se plnění netýká dodání v rámci prvního obydlení, k němuž došlo při uskutečnění zdanitelného plnění, a dále za předpokladu, že v případě rekonstrukce stávající budovy byly vynaložené náklady méně než 30 % z její povodní hodnoty.

24

Úvodem je třeba připomenout, že směrnice o DPH zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 11. května 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 25 a citovaná judikatura).

25

Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) této směrnice je předmětem DPH dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

26

Podle čl. 9 odst. 1 uvedené směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Za „ekonomickou činnost“ se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.

27

Jak uvedl generální advokát v bodě 43 svého stanoviska, směrnice o DPH tak zohledňuje podnikatelskou povahu a pravidelnost ekonomické činnosti jako obecná kritéria rozhodující o tom, zda budou osoby vykonávající tyto činnosti mít postavení osoby povinné k DPH. Tato kritéria jsou však uzpůsobena v případě transakcí s nemovitostmi, jelikož podle čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH mohou členské státy považovat za osobu povinnou k dani i každého, kdo přiležitostně uskutečňuje dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlením a pozemku k ní přiléhajícího.

28

Článek 14 odst. 1 směrnice o DPH definuje „dodání zboží“ jako převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

§lánek 135 odst. 1 písm. j) sm?rnice o DPH osvobozuje od DPH dodání jiných budov, než upravuje §l. 12 odst. 1 písm. a) této sm?rnice.

§lánek 12 odst. 1 písm. a) této sm?rnice hovo?í o dodání budovy nebo její ?ásti p?ed jejím prvním obydlím a pozemku k ní p?iléhajícího. Tato ustanovení tedy, posuzována ve vzájemné souvislosti, rozlišují, zda jde o stávající, ?i novou budovu, p?i?emž prodej stávající nemovitosti v zásad? nepodléhá DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervence 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, bod 21).

Ratio legis t?chto ustanovení je relativní absence p?ídané hodnoty vygenerované prodejem stávající budovy. A?koli spadá pod pojem „ekonomická ?innost“ ve smyslu §lánku 9 sm?rnice o DPH, další prodej budovy po jejím prvním dodání kone?nému uživateli, které ohrani?uje konec výrobního procesu, negeneruje významnou p?ídanou hodnotu, a musí být proto v zásad? osvobozen od dan? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. ?íjna 2001, Goed Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, bod 52).

§lánek 12 odst. 2 sm?rnice o DPH rovn?ž potvrzuje, že práv? p?ídaná hodnota je rozhodující pro to, zda bude dodání budovy podléhat DPH, nebo? toto ustanovení oprav?uje ?lenské státy k tomu, aby stanovily pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) téhož §lánku, a sice první obydlí, pro p?estavby budov. Sm?rnice o DPH tímto zp?sobem umož?uje, aby byla zdan?na dodání p?estav?ných budov s tím, že p?estavba dává budov? p?ídanou hodnotu stejn? jako její po?áte?ní výstavba.

Dot?ená budova byla v tomto p?ípad? postavena v roce 1992, takže její prodej v roce 2009, který je p?edm?tem sporu v p?vodním ?ízení, by v zásad? mohl být osvobozen od DPH. Tato budova však byla renovována poté, co se stala sou?ástí majetku spole?nosti Kozuba, ?ímž vyvstala možnost uložení DPH, jelikož tato renovace vygenerovala p?ídanou hodnotu.

Právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, tj. §l. 2 bod 14 zákona o DPH, definuje první obydlí jako p?edání budov, staveb nebo jejich ?ástí v rámci výkonu zdanitelné ?innosti prvnímú zákazníkovi nebo uživateli po jejich postavení ?i rekonstrukci, jestliže výdaje vynaložené za tímto ú?elem dosahují alespo? 30 % p?vodní hodnoty.

Polský zákonodárce tak tím, že pojem „první obydlí“ spojil s výkonem zdanitelné ?innosti, vylou?il z uvedeného osvobození, situace, kdy obydlí není zdrojem ?i negeneruje zdanitelné pln?ní, p?i?emž osvobození podle §l. 135 odst. 1 písm. j) sm?rnice o DPH neplatí pro p?evod stávající budovy, která byla stejn? jako ve v?ci v p?vodním ?ízení využívána vlastníkem pro ú?ely jeho podnikání, nebo? takové využití nelze p?i neexistenci takového zdanitelného pln?ní kvalifikovat jako „první obydlí“. Jelikož dále rozší?il kritérium „prvního obydlí“ na p?estavby

nemovitostí, stanovil kvantitativní kritérium, podle něhož musí náklady na takovou postavbu dosahovat určité výše povodního hodnoty dotýné budovy, tj. v tomto případě alespoň 30 % její hodnoty, aby mohlo při jejím prodeji dojít k uložení DPH.

36

Za těchto okolností je třeba zkoumat, zda čl. 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH brání takové vnitrostátní právní úpravě.

37

Pokud jde zprv o pojem „první obydlí“, je třeba poznamenat, že tento pojem je uveden v čl. 12 směrnice DPH bez definice.

38

Podle ustálené judikatury Soudního dvora musí být znění ustanovení unijního práva, které výslovně neodkazuje na právo členských států, zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím ke kontextu tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. října 2016, A, C-294/15, EU:C:2016:772, bod 44, a ze dne 16. července 2009, Hadadi, C-168/08, EU:C:2009:474, bod 38).

39

Rovněž je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora musí být výrazy použité k úpravě osvobození v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH vykládány striktně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplné dodání zboží a poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25 a citovaná judikatura).

40

Výklad uvedených výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu tedy neznámá, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v uvedeném čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25 a citovaná judikatura).

41

Jak vyplývá nejprve z právních prací k šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), které jsou nadále relevantní pro účely výkladu směrnice o DPH v kontextu osvobození podle jejího čl. 135 odst. 1 písm. j), kritérium „prvního obydlí“ budovy musí být chápáno tak, že odpovídá prvnímu využití majetku jeho majitelem či nájemcem. V právních pracích se uvádí, že toto kritérium bylo zvoleno s tím, že určuje okamžik, v němž výsledný předmet opouští zhotovitelský proces a vstupuje do oblasti spotřeby. Z tohoto historického výkladu však nevyplývá, že by k využití věci jejím vlastníkem muselo dojít v rámci zdanitelného plnění.

Pokud jde dále o kontext tohoto ustanovení, je třeba uvést, že bod 7 odvodní směrnice o DPH uvádí, že společný systém DPH by měl vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány. Z bodu 35 odvodní této směrnice navíc vyplývá, že by měl být sestaven společný seznam osvobození od daně, aby mohly být vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech.

Z toho vyplývá, že zásada daňové neutrality, kterou unijní zákonodárce promítl do oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49, a ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 21), brání tomu, aby se systém daňového osvobození provedený do vnitrostátní právní úpravy uplatnil v jednotlivých členských státech různě.

Osvobození od DPH má konečně umožnit, aby mohly být vlastní zdroje Unie vybírány jednotným způsobem ve všech členských státech. Z toho vyplývá, že čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH ve spojení s článkem 12 této směrnice, na který odkazuje, sice hovoří o tom, že podmínky pro osvobození od DPH mohou stanovit členské státy, avšak osvobození podle tohoto ustanovení musí odpovídat autonomním pojmům unijního práva, aby bylo možné určit základ DPH jednotným způsobem a podle společných pravidel (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. října 2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, bod 47 a citovaná judikatura).

Z toho konkrétně vyplývá, že čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH sice opravňuje členské státy k tomu, aby vymezily podmínky pro použití kritéria stanoveného v odst. 1 písm. a) tohoto článku týkajícího se dodání budov před prvním obydlením na přestavby, avšak toto ustanovení nemůže být vykládáno v tom smyslu, že členské státy mají prostor pro uvážení, v jehož rámci mohou poznamenat ve vnitrostátní právní úpravě samotný pojem „první obydlení“, nemá-li být zmařen užitečný účinek uvedeného osvobození.

Gramatickým výkladem článku 12 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH a zároveň s ohledem na kontext a cíle sledované touto směrnicí lze dospět k závěru, že tato směrnice nedává členským státům možnost podmínit či omezit osvobození od daně, která stanoví.

Z toho vyplývá, že členské státy konkrétně nemohou podmínit osvobození od DPH v oblasti dodávek budov po jejich prvním obydlení tím, že k prvnímu obydlení musí dojít v rámci zdanitelné činnosti, což směrnice o DPH neukládá.

Pokud jde zadruhé o to, že členské státy mohou podle čl. 12 odst. 2 definovat podmínky pro uplatnění kritéria „prvního obydlení“ ve smyslu odst. 1 písm. a) téhož článku na přestavby, je

třeba uvést, že v situaci, kdy bylo použito kvantitativní kritérium, podle nřhož náklady na takovou přestavbu musí dosahovat určité výše z převodní hodnoty dotyčné budovy, tj. v tomto případě alespoň 30 % její hodnoty, aby mohlo dojít k uložení DPH, došlo k využití této možnosti.

49

V této věci z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dotyčná budova je nemovitostí, která byla rekonstruována s vynaložením nákladů přesahujících 30 % její převodní hodnoty.

50

Jak generální advokát uvedl v bodě 69 svého stanoviska, je proto třeba po kvalitativní stránce upřesnit obsah pojmu „přestavba“ uvedeného v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH.

51

V tomto ohledu je třeba uvést, že směrnice o DPH pojem „přestavba“ nedefinuje.

52

Tento výraz sice není jednoznačný, jak dokládají různá jazyková znění, jako anglické „conversions“, německé „Umbauten“, rumunské „transformări“ a polské „przebudowa“, nicméně minimálně naznačuje, že na dotyčné budově musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání.

53

Tento výklad pojmu „přestavba“ je podpořen judikaturou Soudního dvora, podle níž je od DPH osvobozeno dodání nemovitosti složené z pozemku a převodní budovy přestavované na novou, pokud převodní budova k okamžiku tohoto dodání prošla pouze částečnou demolicí a byla alespoň zčásti jako taková ještě užívána (rozsudek ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 39).

54

Pojem „přestavba“ tak konkrétně pokrývá situaci, kdy byly provedeny kompletní práce či tyto práce dostatečně pokračily a dotyčná budova má být poté užívána k jinému účelu.

55

Výklad pojmu „přestavba“ ve smyslu bodu 52 tohoto rozsudku dále odpovídá cíli směrnice o DPH, tj. zdát plnění, která zvyšují hodnotu dotyčné věci. V případě nové budovy, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodech 71 a 72 svého stanoviska, tato přidaná hodnota vyplývá ze stavebních prací, které vedou k podstatné změně fyzického stavu, v jehož rámci se z nezastavěného, resp. neupraveného pozemku stane obyvatelná stavba. V případě stávající budovy je uvedená hodnota přidána tím, že dojde k podstatné přestavbě, takže stávající budovu lze přirovnat k budově nové.

56

V tomto případě je třeba poznamenat, že pojem „přestavba“ uvedený v čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH byl do polské právní úpravy proveden článkem 2 bodem 14 zákona o DPH za pomoci pojmu „rekonstrukce“.

Pokud však budou vnitrostátní soudy vykládat posledně uvedený pojem jako synonymum k pojmu „přestavba“ ve smyslu bodu 52 tohoto rozsudku, terminologický rozdíl mezi nimi nemůže sám o sobě vést k tomu, že by zákon o DPH nebyl v souladu se směrnicí o DPH.

V tomto případě činily náklady vynaložené na „rekonstrukci“ dotčené budovy 55 % její původní hodnoty. Aťkoli toto procento a priori naznačuje, že změny provedené na budově mohly vzhledem k jejich rozsahu přispět do značné míry ke změně podmínek obývání, je na vnitrostátním soudu, aby na základě důkazů, které má k dispozici, posoudil, do jaké míry „rekonstrukce“ dotčená v původním řízení vedla k podstatné změně této budovy ve smyslu bodu 52 tohoto rozsudku.

Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která osvobozuje od daně z přidané hodnoty dodání budov pouze za předpokladu, že k jejich prvnímu obydlení dojde v rámci zdanitelné činnosti. Tatáž ustanovení musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby taková vnitrostátní právní úprava umožňovala podobné osvobození za podmínky, že v případě „rekonstrukce“ stávající budovy nepřekroží vynaložené náklady 30 % z její původní hodnoty, je-li onen pojem „rekonstrukce“ vykládán stejným způsobem jako pojem „přestavba“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice o DPH, tj. v tom smyslu, že na dotčené budově musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání.

K nákladům řízení

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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

Článek 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která osvobozuje od daně z přidané hodnoty dodání budov pouze za předpokladu, že k jejich prvnímu obydlení dojde v rámci zdanitelné činnosti. Tatáž ustanovení musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby taková vnitrostátní právní úprava umožňovala podobné osvobození za podmínky, že v případě „rekonstrukce“ stávající budovy nepřekroží vynaložené náklady 30 % z její původní hodnoty, je-li onen pojem „rekonstrukce“ vykládán stejným způsobem jako pojem „přestavba“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112, tj. v tom smyslu, že na dotčené budově musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: polština.