

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 30. septembra 2021 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 392 – Režim dane z marže – Pôsobnosť – Dodania budov a stavebných pozemkov zakúpených na účely opätovného predaja – Zdaniteľná osoba, ktorá pri nadobudnutí nehnuteľností nemala právo na odpočítanie dane – Opätovný predaj podliehajúci DPH – Pojem „stavebné pozemky““

Vo veci C-299/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 25. júna 2020 a doručený Súdnemu dvoru 6. júla 2020, ktorý súvisí s konaním:

Icade Promotion SAS, predtým Icade Promotion Logement SAS,

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot, podpredsedníčka Súdneho dvora R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), sudcovia L. Bay Larsen, C. Toader a M. Safjan,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– Icade Promotion SAS, predtým Icade Promotion Logement SAS, v zastúpení: P. Tournès a A. Abadie, avocats,

– francúzska vláda, v zastúpení: E. de Moustier a É. Toutain, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: F. Dintilhac a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 20. mája 2021,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 392 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L

347, 2006, s. 1, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Icade Promotion SAS, predtým Icade Promotion Logement SAS, na jednej strane a Ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministerstvo pre verejnú ?innosť a verejné ú?ty, Francúzsko) (?alej len „da?ový úrad“) na druhej strane vo veci, v ktorej tento úrad odmietol vrátiť da? z pridanej hodnoty (DPH), ktorú táto spoločnosť zaplatila z predaja stavebných pozemkov jednotlivcom v rokoch 2007 a 2008.

Právny rámec

PrávoÚnie

Smernica o DPH

3 ?lánok 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie [plnenia – *neoficiálny preklad*]:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území ?lenského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 ?lánok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú ?innosť, odhladnuc od ú?elu alebo výsledkov tejto ?innosti.

„Ekonomická ?innosť‘ je každá ?innosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ?ažobných a po?nohospodárskych ?inností a ?inností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou ?innosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 ?lánok 12 uvedenej smernice stanovuje:

„1. ?lenské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskuto?ňuje transakciu týkajúcu [plnenie týkajúce sa – *neoficiálny preklad*] ?inností uvedených v druhom pododseku ?lánku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií [jedno z týchto plnení – *neoficiálny preklad*]:

a) dodanie budov alebo ?astí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním;

b) dodanie stavebných pozemkov.

2. Na účely písmena a) odseku 1 je ‚budova‘ akákoľvek stavba pevne spojená so zemou.

?lenské štáty môžu stanoviť pravidlá pre uplat?ovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov a môžu určiť, čo znamená pojem ‚pozemky, na ktorých stoja‘.

?lenské štáty môžu uplatniť aj iné kritériá ako kritérium prvého obývania, napríklad obdobie od dátumu ukon?enia stavby do dátumu jej prvého dodania alebo obdobie od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania, a to za predpokladu, že prvé obdobie nebude dlhšie ako päť rokov a druhé obdobie nebude dlhšie ako dva roky.

3. Na účely písmena b) odseku 1 je ‚stavebný pozemok‘ akýkoľvek neupravený alebo upravený pozemok, ktorý ?lenské štáty zadefinujú ako stavebný pozemok.“

6 Podľa článku 73 tejto smernice:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*] od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií [činností – *neoficiálny preklad*].“

7 Článok 135 smernice o DPH stanovuje:

„1. členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie [činnosti – *neoficiálny preklad*]:

...

j) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a);

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);

...“

8 Článok 137 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*]:

...

b) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v článku 12 ods. 1 písm. a);

c) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);

...“

9 V rámci hlavy XIII uvedenej smernice, nazvanej „Výnimky“, kapitola 1 s názvom „Výnimky uplatňované do zavedenia konečnej úpravy“ obsahuje článok 392, ktorý stanovuje:

„členské štáty môžu ustanoviť, že pri dodaniach budov a stavebných pozemkov zakúpených na účely opätovného predaja zdaniteľnou osobou, ktorá nemala právo na odpísanie dane pri nákupe, je základom dane rozdiel medzi predajnou a kúpou cenou.“

Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

10 Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112 (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1), zmenené vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013 (Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1) (ďalej len „vykonávacie nariadenie č. 282/2011“), v článku 13b stanovuje:

„Na účely uplatňovania smernice [o DPH] sa za ‚nehnutelný majetok‘ považuje:

...

b) akákoľvek budova alebo stavba pripevnená k zemi alebo v zemi nad úrovňou mora alebo pod ňou, ktorá sa nemôže jednoducho rozobrať alebo premiestniť;

...“

11 § 31a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 stanovuje:

„1. K službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa § 47 smernice [o DPH] patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Služby dostatočne priamo súvisia s nehnuteľným majetkom v týchto prípadoch:

a) v prípade, že sú odvodené z nehnuteľného majetku a že daný majetok tvorí základnú súťaž služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný;

b) v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na:

...

d) stavbu trvalých stavieb na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na trvalých stavbách, ako napríklad potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne;

...“

Francúzske právo

12 § 257 code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) v znení uplatniteľnom na skutkový stav v spore vo veci samej stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podliehajú aj:

...

6. S výhradou bodu 7:

a) plnenia, ktoré sa týkajú nehnuteľností... a ktorých výsledok sa má zahrnúť do základu dane z príjmu ako priemyselné a obchodné zisky;

...

7. Plnenia, ktoré prispievajú k výstavbe alebo dodaniu budov.

Tieto plnenia sú zdaniteľné, aj keď sú občianskoprávnej povahy.

(1) Ide najmä o:

a) predaj... stavebných pozemkov...;

Pozemkami uvedenými v prvom odseku sú najmä pozemky, pre ktoré nadobúdate... v lehote štyroch rokov od dátumu aktu, ktorý potvrdzuje uskutočnenie plnenia, získa stavebné povolenie alebo začne práce potrebné na výstavbu budovy alebo skupín budov alebo na výstavbu nových priestorov v podobe nadstavby.

Tieto ustanovenia sa neuplatnia na pozemky nadobudnuté fyzickými osobami, ktoré na nich chcú postaviť nehnuteľnosť na účely bývania.

...

b) predaj budov...

13 Podľa článku 268 Všeobecného daňového zákonníka v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej:

„Pokiaľ ide o plnenia uvedené v článku 257 bode 6, základ dane z pridanej hodnoty tvorí rozdiel medzi:

a) na jednej strane vyjadrenou cenou a nákladmi, ktoré k nej treba prirátať, alebo predajnou hodnotou majetku, ak je vyššia než cena zvýšená o náklady;

b) na druhej strane...

– ...sumami, ktoré prevodca z akéhokoľvek právneho titulu zaplatil za nadobudnutie majetku;

...“

14 Článok 231 ods. 1 prílohy 2 Všeobecného daňového zákonníka v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Osoby uvedené v [bode 6] článku 257 Všeobecného daňového zákonníka si nemôžu odpísať daň, ktorou bola zaplatená cena za nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľností...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 Icade Promotion, ktorá pôsobí v oblasti nákupu, úpravy a opätovného predaja pozemkov, v rámci svojej činnosti nadobudla nezastavané pozemky od osôb, ktoré nepodliehali DPH (jednotlivci alebo orgány miestnej samosprávy). Tieto nadobudnutia teda nepodliehali DPH.

16 Po rozdelení týchto pozemkov na parcely a po výstavbe sietí, ako je cestná komunikácia, vodovodná sieť, elektrická sieť, sieť plynového potrubia, kanalizácia alebo telekomunikačná sieť, určených pre tieto parcely, Icade Promotion najprv takto pripojené uvedené parcely predala fyzickým osobám ako stavebné pozemky na účely výstavby budov určených na bývanie.

17 Icade Promotion potom na tieto prevody uskutočnené v období od 1. januára 2007 do 31. decembra 2008 uplatnila režim DPH z marže na základe ustanovení stanovených v článku 257 bode 6 a článku 268 Všeobecného daňového zákonníka (ale len „režim dane z marže“).

18 Následne Icade Promotion podala sťažnosť na daňový úrad, ktorou sa domáhala vrátenia DPH z marže zaplatenej vo výške 2 826 814 eur za rok 2007 a 2 369 881 eur za rok 2008. Táto spoločnosť tvrdila, že dotknuté plnenia nemôžu podliehať DPH z nehnuteľností na základe článku 257 bodu 7 Všeobecného daňového zákonníka, keďže spočívajú v prevode stavebných pozemkov na jednotlivcov na účely výstavby budov určených na bývanie, a že sa na ne nevzťahuje ani režim dane z marže stanovený v článku 257 bode 6 v spojení s článkom 268 toho

istého zákonníka, takže nemala byť zaplatená nijaká DPH.

19 Keďže daňový úrad jej sťažnosť zamietol, Icade Promotion podala proti tomuto zamietavému rozhodnutiu žalobu na Tribunal administratif de Montreuil (Prvostupňový správny súd Montreuil, Francúzsko), ktorá bola zamietnutá rozsudkom z 27. apríla 2012 ako nedôvodná.

20 Icade Promotion podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles, Francúzsko), ktorý toto odvolanie zamietol rozsudkom z 18. júla 2014 z dôvodu neprípustnosti uvedenej správnej sťažnosti.

21 Rozhodnutím z 28. decembra 2016 Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) na základe kasačného opravného prostriedku, ktorý podala Icade Promotion, čiastočne zrušila rozsudok Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) a vrátila vec tomuto súdu, ktorý svojím druhým rozsudkom z 19. októbra 2017 meritórne zamietol odvolanie podané touto spoločnosťou proti rozsudku Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil) z 27. apríla 2012.

22 Icade Promotion teda podala kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

23 Icade Promotion spochybňuje, že predaje, o aké ide vo veci samej, podliehajú DPH z marže na základe ustanovení článku 257 bodu 6 a článku 268 Všeobecného daňového zákonníka, pričom tvrdí, že uplatnenie režimu dane z marže na tieto predaje je z dvoch hľadísk nezlučiteľné s článkom 392 smernice o DPH.

24 Po prvé článok 392 smernice o DPH umožňuje členským štátom uplatniť na dodania stavebných pozemkov režim dane z marže len vtedy, keď zdaniteľná osoba, ktorá takéto dodania uskutočňuje, znášala pri nadobudnutí pozemkov DPH, pričom nemala právo na jej odpočítanie. V tejto súvislosti sa Icade Promotion predovšetkým opiera o anglickú jazykovú verziu článku 392 smernice o DPH, ktorá výslovne stanovuje „neodpočítateľnosť DPH“ z nákupu.

25 Icade Promotion po druhé zastáva názor, že článok 392 smernice o DPH členským štátom umožňuje uplatniť na dodania stavebných pozemkov režim dane z marže len vtedy, keď zdaniteľná osoba, ktorá takéto dodania uskutočňuje, tieto pozemky iba kupuje a opätovne ich predáva v nezmenenom stave. Toto ustanovenie sa preto neuplatňuje na plnenia spočívajúce v predaji stavebných pozemkov, ktoré od ich nadobudnutia prešli úpravami.

26 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) na účely odpovede na tieto tvrdenia rozhodol, že neexistencia „práva na odpočítanie“ pri nadobudnutí uvedenom v článku 392 smernice o DPH sa vzťahuje na prípady, v ktorých nadobudnutie nepodliehalo DPH. Tento súd navyše uviedol, že odkaz v článku 392 uvedenej smernice na dodania stavebných pozemkov „zakúpených na účely opätovného predaja“ nemá za cieľ ani za účelov vylúčiť nákupy nezastavaných pozemkov, ktoré sa opätovne predávajú ako stavebné pozemky.

27 Za týchto okolností Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 392 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že vyhradzuje režim dane z marže pre plnenia spočívajúce v dodaní nehnuteľností, ktorých nadobudnutie podliehalo [DPH], pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich opätovne predá, nemá právo na odpočítanie tejto dane? Alebo umožňuje uplatniť tento režim na plnenia spočívajúce v dodaní nehnuteľností, ktorých nadobudnutie nepodliehalo tejto dani, a to buď dôvodu, že sa na toto nadobudnutie táto daň

nevzťahuje, alebo preto, že hoci sa naň vzťahuje, je od nej oslobodené?

2. Má sa článok 392 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie dane z marže pre plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov v týchto dvoch prípadoch:

- ak sa tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami,
- ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmene ich vlastností, ako je ich rozdelenie na parcely alebo uskutočnenie prác, ktoré umožnili ich pripojenie na rôzne siete (cestná komunikácia, vodovodná sieť, elektrická sieť, sieť plynového potrubia, kanalizácia či telekomunikačné siete).“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

28 Vnútroštátny súd sa svojou prvou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že obmedzuje uplatnenie režimu dane z marže na plnenia spočívajúce v dodaní nehnuteľností, ktorých nadobudnutie podliehalo DPH, pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich opätovne predá, nemá právo uplatniť si odpodňatie tejto dane pri tomto nadobudnutí, alebo v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie tohto režimu aj na plnenia spočívajúce v dodaní nehnuteľností, ktorých nadobudnutie nepodliehalo uvedenej dani, a to buď z dôvodu, že sa na toto nadobudnutie táto daň nevzťahuje, alebo preto, že hoci sa naň vzťahuje, je od nej oslobodené.

29 Na úvod treba uviesť, že jazykové verzie článku 392 smernice o DPH sú rozdielne. Francúzske znenie tohto ustanovenia tak len odkazuje na neexistenciu „práva na odpodňatie dane“, pričom nespresuje, či neexistencia tohto práva súvisí s tým, že pôvodné plnenie nepodliehalo DPH, alebo že tejto dani síce podliehalo, ale nevzniklo právo na jej odpodňatie. Naproti tomu anglické znenie uvedeného ustanovenia odkazuje konkrétne na „DPH z nákupu“ a spresuje, že táto daň „nebola odpodňateľná“ („the VAT on the purchase was not deductible“), v dôsledku čoho sa možno domnieva, že prevod takýchto pozemkov by mal v zásade podliehať DPH.

30 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v prípade rozdielov medzi rôznymi jazykovými verziami normy Európskej únie sa má dotknuté ustanovenie vykladať v závislosti od všeobecnej štruktúry a cieľa právnej úpravy, ktorej je súčasťou [rozsudok z 8. októbra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) a United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, bod 46 a citovaná judikatúra].

31 Treba tiež uviesť, že úprava zdanenia stanovená v článku 392 smernice o DPH predstavuje výnimku zo všeobecného režimu smernice o DPH, a preto sa musí vykladať reštriktívne. Neznamená to však, že sa pojmy použité na definovanie tohto odchylného režimu majú vykladať spôsobom, ktorý by ho zbavoval účinkov. Výklad týchto pojmov musí byť totiž v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným režimom a musí spĺňať požiadavky daňovej neutrality (pozri analogicky rozsudok z 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23, ako aj citovanú judikatúru).

32 V tomto rámci, pokiaľ ide o všeobecnú štruktúru smernice o DPH, treba pripomenúť, že podľa základnej zásady, ktorá je vlastná systému DPH, sa táto daň uplatňuje na všetky výrobné alebo distribučné plnenia, pričom sa odpodňáva DPH, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu (rozsudok z 30. mája 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 45 a

citovaná judikatúra).

33 Treba tiež uviesť, že smernica o DPH jasne rozlišuje medzi dodaniami stavebných pozemkov, ktoré podliehajú DPH, na jednej strane a dodaniami nezastavaných pozemkov, ktoré sú od tejto dane oslobodené, na druhej strane.

34 Podľa článku 12 ods. 3 smernice o DPH sa tak na účely odseku 1 písm. b) tohto článku považujú za „stavebné pozemky“ pozemky, ktoré sú neupravené alebo upravené a ktoré členské štáty definujú ako stavebné pozemky. Členské štáty pri definovaní pozemkov, ktoré sa majú považovať za „stavebné pozemky“, musia rešpektovať cieľ sledovaný článkom 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30 a citovanú judikatúru).

35 Možno teda konštatovať, že s prihliadnutím na článok 135 ods. 1 písm. k) v spojení s článkom 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH akékoľvek dodanie stavebných pozemkov uskutočnené za protihodnotu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, má v zásade podliehať DPH buď podľa všeobecnej právnej úpravy článku 73 smernice o DPH, ktorá stanovuje, že DPH sa vypočíta na základe protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, teda na základe predajnej ceny, alebo stanovením výnimky členskými štátmi, ktorá upravuje túto možnosť, čiže podľa režimu dane z marže na základe článku 392 tejto smernice, podľa ktorého sa základ dane vypočíta z rozdielu medzi predajnou cenou a kúpnu cenou.

36 Pokiaľ ide o cieľ sledovaný smernicou o DPH, treba pripomenúť, že účelom tejto smernice je najmä zaručiť zásadu daňovej neutrality, ktorá jednak nepripúšťa, aby sa dodania podobných tovarov, ktoré si navzájom konkurujú, posudzovali z hľadiska DPH odlišne, a jednak, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri výbere DPH rozdielne (rozsudok zo 17. januára 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 31).

37 Cieľom režimu dane z marže je zaručiť túto zásadu v rozsahu, v akom má tento režim kompenzovať pretrvávanie neodpočítateľnej DPH.

38 V tejto súvislosti z dôvodovej správy k návrhu šiestej smernice Rady o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [KOM(73) 950 v konečnom znení], vyplýva, že znížený základ dane sa môže uplatniť za predpokladu, že majetok, z ktorého už bola s konečnou platnosťou zaplatená DPH (napríklad obytná budova ako „spotrebovaný“ tovar z dôvodu jeho prvého obývania), je neskôr opätovne zaradený do „obchodného obehu“, a preto opäť podlieha DPH. Uvedená dôvodová správa uvádza, že v takom prípade na to „aby sa teda zohľadnilo toto nové uvedenie budovy na trh, ktoré by viedlo k príliš vysokému daňovému zaťaženiu obchodu s nehnuteľnosťami, je potrebné odchyliť sa od zdanovania podľa všeobecných zásad a stanoviť... pre členské štáty možnosť určiť základ [DPH] odpočítaním „základu od základu“.

39 Zdanenie celkovej predajnej ceny po skončení prvej konečnej spotreby by totiž malo za následok, že by sa do základu dane zahrnula nielen cena, ktorá už bola zaťažená konečnou DPH, ale aj výška tejto DPH. To by viedlo k tomu, že konečné zaťaženie DPH pre celý hospodársky obeh by záviselo najmä od počtu po sebe nasledujúcich konečných spotrieb, a teda zaplatených cien. Zdanenie marže DPH však umožňuje zmierniť toto pretrvávanie DPH a obnoviť daňovú neutralitu.

40 Uplatnenie tohto režimu zdanenia na plnenia uskutočnené po prvej konečnej spotrebe tak umožňuje zaručiť, že zaťaženie vyplývajúce z druhej konečnej spotreby sa určí za rovnakých

podmienok, ako je zaťaženie vyplývajúce z prvej spotreby. Ide o prvok zabezpečujúci riadne fungovanie DPH, keďže sa uplatňuje na tovary, ktoré môžu byť predmetom viacerých konečných spotrieb, ktoré prerušujú reťazec odpočítania dane.

41 Treba uviesť, že Súdny dvor už rozhodoval o režime analogickom tomu, o aký ide vo veci samej, konkrétne o úprave zdačovania prírážky v oblasti použitého tovaru. Súdny dvor rozhodol, že zdanenie v celkovej cene dodania použitého tovaru zdaniteľným obchodníkom, hoci cena, za ktorú tento obchodník nadobudol tento tovar, zahŕňa sumu DPH zaplatenú na vstupe osobou patriacou do niektorej z kategórií uvedených v článku 314 písm. a) až d) smernice o DPH a neumožní tejto osobe ani zdaniteľnému obchodníkovi odpočítanie dane vedie k dvojitému zdaneniu (rozsudok z 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, bod 48).

42 Za týchto okolností treba zdôrazniť, že všetky nadobudnutia stavebných pozemkov zdaniteľnou osobou na účely ich opätovného predaja nemusia nevyhnutne podliehať DPH.

43 Vykladať pritom článok 392 smernice o DPH len v tom zmysle, že vyhradzuje uplatnenie režimu dane z marže pre dodania stavebných pozemkov, ktorých nadobudnutie podliehalo DPH, pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich opätovne predá, si túto daň nemôže odpočítať a že teda nepripúšťa uplatnenie tohto režimu, pokiaľ toto nadobudnutie nepodliehalo DPH, by pri opätovnom zaradení týchto pozemkov do hospodárskeho procesu, aby sa stali predmetom druhej spotreby, viedlo k tomu, že by sa dodania podobných tovarov, ktoré si navzájom konkurujú, posudzovali z hľadiska DPH odlišne, ako aj k tomu, že by sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré tieto dodania uskutočňujú, zaobchádzalo z hľadiska uvedenej dane odlišne.

44 Okrem prípadu uvedeného v predchádzajúcom bode, kontextuálny a teleologický výklad uvedený v bodoch 36 až 42 tohto rozsudku však neumožňuje odôvodniť uplatnenie odchylného ustanovenia stanoveného v článku 392 smernice o DPH na plnenia spočívajúce v dodaní pozemkov, ktorých nadobudnutie nepodliehalo tejto dani. Tak je to v prípade nadobudnutia stavebného pozemku, ak je pôvodným predávajúcim jednotlivец, ktorý len spravuje svoj súkromný majetok bez toho, aby tento prevod spadol do rámca výkonu nejakej ekonomickej činnosti, alebo v prípade nadobudnutia nezastavaného pozemku, ktorý je podľa článku 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH úplne oslobodený od DPH.

45 V poslednom uvedenom prípade, ako uviedol generálny advokát v bode 77 svojich návrhov, v prípade opätovného predaja takýchto pozemkov by nevzniklo nijaké riziko dvojitého zdanenia, a to ani za predpokladu, že by sa medzičasom stali „zdaniteľnými“ ako stavebné pozemky. Takisto z dôvodu, že sú nezastavané pozemky oslobodené od DPH, nemôžu byť predmetom „konečnej(ých) spotreby(spotrieb)“ v zmysle smernice o DPH, takže otázka ich „opätovného zaradenia“ do obchodného obehu nie je relevantná. V týchto dvoch názorných prípadoch sa teda nedá predpokladať, že by DPH „zostala zahrnutá“ v cene takýchto tovarov z dôvodu prípadného predchádzajúceho zdanenia.

46 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 392 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatniť režim dane z marže na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov aj vtedy, ak ich nadobudnutie podliehalo DPH, pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich opätovne predá, nemá právo odpočítať si túto daň, ako aj vtedy, keď ich nadobudnutie nepodliehalo DPH, hoci cena, za ktorú zdaniteľný obchodník nadobudol tento majetok, zahŕňa sumu DPH, ktorú na vstupe zaplatil pôvodný predávajúci. Okrem tohto prípadu sa však toto ustanovenie neuplatňuje na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, ktorých pôvodné nadobudnutie nepodliehalo DPH, či už sa táto daň na nevzťahuje, alebo je od nej oslobodená.

O druhej otázke

47 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, pokiaľ sa tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami a v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely alebo uskutočnenie prác umožňujúcich výstavbu sietí na pripojenie uvedených pozemkov, okrem iného aj siete plynového potrubia alebo elektrickej siete.

48 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku týkajúcu sa pozemkov, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, treba uviesť, ako vyplýva z bodu 31 tohto rozsudku, že pokiaľ ide o výnimku zo všeobecnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej sa má DPH v zásade vyberať z ceny dohodnutej medzi stranami, článok 392 tejto smernice sa má vykladať reštriktívne bez toho, aby bolo toto ustanovenie zbavené svojej podstaty.

49 Okrem toho treba zdôrazniť, že podľa článku 12 ods. 3 smernice o DPH sa za „stavebný pozemok“ považuje neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty definujú ako stavebný pozemok.

50 Ako však vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 34 tohto rozsudku, smernica o DPH obmedzuje ich mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o rozsah pojmu „stavebný pozemok“. Členské štáty majú pri definovaní pozemkov, ktoré sa majú považovať za „stavebné pozemky“, konať v súlade s cieľom sledovaným článkom 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu.

51 Voľná úvaha členských štátov pri definovaní výrazu „stavebný pozemok“ je obmedzená aj rozsahom pojmu „budova“, ktorý normotvorca Únie veľmi široko definoval v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH ako „akúkoľvek stavbu pevne spojenú so zemou“.

52 Zo všetkých týchto ustanovení vyplýva, že vzhľadom na skutočnosť, že pojem „stavebný pozemok“ zahŕňa tak neupravené, ako aj upravené pozemky, rozhodujúcim kritériom na účely rozlišovania medzi stavebným a nezastavaným pozemkom je otázka, či bol dotknutý pozemok v ňase prevodu určený na výstavbu.

53 Z článku 392 smernice o DPH pritom vyplýva, že odchylný režim dane z marže sa uplatňuje len na stavebné pozemky, ktoré sú ako také definované členskými štátmi ako pozemky určené na výstavbu a ktoré boli kúpené na účely opätovného predaja. Opätovný predaj pozemkov, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané pozemky, z dôvodu, že nie sú určené na výstavbu a sú v zásade oslobodené od DPH, však musí byť vylúčený z pôsobnosti tohto článku.

54 Treba ešte spresniť, že na účely zabezpečenia dodržiavania zásady daňovej neutrality je potrebné, aby všetky nezastavané pozemky určené na výstavbu, a teda určené na zastavanie, boli zahrnuté do vnútroštátnej definície pojmu „stavebný pozemok“ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2013, Woningstichting Maasdiel, C-543/11, EU:C:2013:20, bod 31).

55 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby s prihliadnutím na vnútroštátne definície právnej úpravy a všetky okolnosti, za ktorých došlo k plneniam, o aké ide vo veci samej, určil, či sa na pozemky nadobudnuté spoločnosťou Lcade Promotion vzťahuje pojem „stavebný pozemok“, alebo či naopak ide o nezastavané pozemky, ktoré vzhľadom na to, že sú oslobodené od DPH, nepatria do pôsobnosti článku 392 smernice o DPH.

56 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či tento článok nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže na dodanie stavebných pozemkov, ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniťnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely alebo uskutočnenie prác umožňujúcich výstavbu rôznych sietí, treba poznamenať, že je nesporne pravda, že vykonávacie nariadenie č. 282/2011 kvalifikuje ako „nehnuteľný majetok“ akúkoľvek „budovu alebo stavbu pripevnenú k zemi alebo v zemi nad úrovňou mora alebo pod ňou, ktorá sa nemôže jednoducho rozobrať alebo premiestniť“, ako napríklad „stavbu trvalých stavieb na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na trvalých stavbách, ako napríklad potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne“.

57 Skutočnosť, že takéto úpravy predstavujú „nehnuteľný majetok“ v zmysle vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, však nemá vplyv na kvalifikáciu takto upraveného pozemku ako „stavebného pozemku“. Článok 12 ods. 3 smernice o DPH totiž jasne stanovuje, že aj na upravené pozemky sa vzťahuje pojem „stavebný pozemok“, pokiaľ sú ako také definované členskými štátmi. Inými slovami, úprava pozemkov, ako je pripojenie k elektrickej sieti, plynovým potrubiam, vodovodnej sieti, atď., nemôže mať za následok zmenu ich právnej kvalifikácie na „budovu“ ako stavby pripevnenej k zemi najmä stavebnými základmi.

58 Okrem toho, hoci článok 12 ods. 2 smernice o DPH definuje budovu veľmi široko ako „akúkoľvek stavbu pripevnenú k zemi“, nič to nemení na skutočnosti, že toto ustanovenie odkazuje na článok 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice, ktorý odkazuje na „dodanie budov alebo častí budov pred ich prvým obývaním“. Nemožno tak dospieť k záveru, že samotné pripojenia do sietí možno zahrnúť do pojmu „budova“.

59 Hoci z bodov 32 a 33 rozsudku zo 16. novembra 2017, Koozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), v podstate vyplýva, že budova, ktorá prešla prestavbou alebo modernizačnými prácami, musí podliehať všeobecnej právnej úprave DPH, keďže tieto plnenia vytvorili pridanú hodnotu, podobne ako pôvodná výstavba tejto budovy, túto judikatúru však nemožno analogicky uplatniť na vec samu. Vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, bola totiž otázka, či predmetné modernizačné práce viedli k vytvoreniu pridanej hodnoty, rozhodujúca na účely zistenia, či dodanie predmetnej budovy podlieha DPH alebo nepodlieha. Naproti tomu vo veci samej nejde o otázku zdanenia dodania pozemkov DPH, ale o uplatniteľnosť odchylného ustanovenia upravujúceho režim zmierujúceho zdanenie.

60 Hoci článok 392 smernice o DPH odkazuje na „dodanie stavebných pozemkov zakúpených na účely opätovného predaja“, nemožno dospieť k záveru, že tento výraz zakazuje, aby zdaniťný obchodník upravil pozemky, pokiaľ ich možno považovať za stavebné pozemky pri ich opätovnom predaji. Takýto záver totiž nevyplýva ani zo zámerov normotvorcu Únie v súvislosti s týmto ustanovením, ani z jeho kontextuálneho výkladu.

61 Pokiaľ sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutého členského štátu nezastavaný pozemok považuje za stavebný pozemok, zmeny, ktoré sa na ňom vykonajú na účely jeho úpravy, pričom je tak naň určený na výstavbu, nemajú vplyv na jeho kvalifikáciu ako „stavebného pozemku“, ak tieto úpravy nemožno považovať za „budovy“.

62 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 392

smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, pokiaľ sa tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami, ale pripúšťa uplatnenie tohto režimu na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely alebo uskutočnenie prác umožňujúcich výstavbu sietí na pripojenie uvedených pozemkov, okrem iného aj sietí plynového potrubia alebo elektrickej siete.

O trovách

63 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Článok 392 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatniť režim dane z marže na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov aj vtedy, ak ich nadobudnutie podliehalo dani z pridanej hodnoty (DPH), pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich opätovne predá, nemá právo odpísať si túto daň, ako aj vtedy, keď ich nadobudnutie nepodliehalo DPH, hoci cena, za ktorú zdaniteľný obchodník nadobudol tento majetok, zahŕňa sumu DPH, ktorú na vstupe zaplatil pôvodný predávajúci. Okrem tohto prípadu sa však toto ustanovenie neuplatňuje na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, ktorých pôvodné nadobudnutie nepodliehalo DPH, či už sa táto daň na ne nevzťahuje, alebo je od nej oslobodené.

2. Článok 392 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, pokiaľ sa tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami, ale pripúšťa uplatnenie tohto režimu na plnenia spočívajúce v dodaní stavebných pozemkov, ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely alebo uskutočnenie prác umožňujúcich výstavbu sietí na pripojenie uvedených pozemkov, okrem iného aj sietí plynového potrubia alebo elektrickej siete.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.