

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

9. března 2023(*)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 12 odst. 1 a 2 – Dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní příslušajícího – Neexistence ustanovení vnitrostátního práva, která stanoví podmínky použití kritéria spojeného s prvním obydlím – Článek 135 odst. 1 písm. j) – Osvobození – Dodání budovy, která byla před svou přestavbou poprvé obydlena, po provedení přestavby – Vnitrostátní správní doktrína, která klade budovy, u nichž došlo k významné přestavbě, na rovněž novým budovám“

Ve věci C-239/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour de cassation (kasační soud, Belgie) ze dne 28. března 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 5. dubna 2022, v řízení

État belge,

Promo 54 SA

proti

Promo 54 SA,

État belge,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení M. Safjan (zpravodaj), předseda senátu, N. Piçarra a M. Gavalec, soudci,

generální advokát: A. Rantos,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Promo 54 SA P. Woutersem, advocaat,
- za belgickou vládu P. Cottinem, J.-C. Halleuxem a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Armenia, C. Ehrbar a V. Uherem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

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 Promo 54 SA, působící v oblasti realizace stavebních projektů, a État belge ve věci výše daní z přidané hodnoty (DPH), kterou tato společnost dluží z přestavby bývalého školského zařízení na byty a kanceláře.

Právní rámec

Unijní právo

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

„Podmínkem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu 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 samostatnou 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 tiskárny 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 odst. 1 a 2 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 obydlením a pozemku k ní příslušajícího;

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 příslušající“.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne následujícího dodání, pokud tyto doby nepřekračují v prvním případě dobu pět let a v druhém dobu dvou let.“

6 ?lánek 135 odst. 1 téže sm?rnice stanoví:

„1. ?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);

[...]“

Belgické právo

7 ?lánek 1 § 9 zákona o DPH stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

1° budovou nebo její ?ástí, jakákoliv stavba pevn? spojená se zemí;

2° pozemkem k ní p?iléhajícím, pozemek, na n?mž je povoleno stav?t a který je p?evád?n sou?asn? s budovou, k níž p?iléhá.

Pododstavec 1 bod 2° se nepoužije na ?l. 44 § 3 bod 2° písm. d).“

8 ?lánek 44 zákona o DPH, který se týká osvobození od dan?, v § 3 stanoví:

„Od dan? jsou dále osvobozeny:

1° Následující pln?ní:

a) dodání nemovitosti;

Od dan? je osvobozeno dodání budovy nebo její ?ásti a pozemku k ní p?iléhajícího, uvedené v ?l. 1 § 9, pokud se p?evody t?chto nemovitostí uskute?ní do 31. prosince druhého roku následujícího po roce, v n?mž došlo k prvnímu obydlí nebo k prvnímu využití nemovitostí uvedených v ?l. 1 § 9 bod? 1°:

– bu? osobou povinnou k dani uvedenou v ?l. 12 § 2, která postavila, nechala postavit nebo nabyla nemovitosti uvedené v ?l. 1 § 9 bod? 1°, p?i?emž na tyto ?innosti byla uplatn?na da?;

– nebo osobou povinnou k dani uvedenou v ?l. 8 § 1;

– nebo jakoukoli jinou osobou povinnou k dani, pokud projevila ve form? a zp?sobem stanoveným králem úmysl uskute?nit takový p?evod, na který se uplatní da?.

[...]“

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

9 Dne 6. ?ervna 2008 uzav?ely spole?nost Promo 54 a další spole?nost, Immo 2020, smlouvu o spolupráci, na základ? níž spole?nost Immo 2020, vlastník pozemku, na kterém bylo postaveno bývalé školské za?ízení, v tomto p?ípad? st?ední škola, pov??ila spole?nost Promo 54, aby p?evzala dohled nad p?estavbou této st?ední školy na byty a kancelá?e, jakož i prodej t?chto nemovitostí. Aktem ze dne 18. února 2009 se spole?nost Immo 2020 rovnž vzdala vlastnického

práva, které vznikne ze zákona spojením stavby s pozemkem ve prospěch společnosti Promo 54.

10 Prodej těchto budoucích bytů se uskutečnil v rámci právní konstrukce sestávající ze dvou samostatných smluv uzavřených s kupujícími. Zprvče kupující uzavřeli se společností Immo 2020 smlouvu o prodeji části bývalé školní budovy, která měla být přestavěna, jakož i části pozemku, na němž je tato budova postavena. Zadruhé společnost Promo 54 téhož dne uzavřela s kupujícími smlouvu o dílo na renovační práce.

11 Belgický správce daně měl za to, že se jedná o plnění, které bylo za účelem získání zneužívající daňové výhody uměle rozděleno. Toto plnění je ve skutečnosti jediným plněním spočívajícím v dodání nových bytů, které podléhá DPH se sazbou 21 %, namísto prodeje stávající budovy a pozemku, na kterém je tato budova postavena, následovaného renovací uvedené budovy, který podléhá snížené sazbě 6 %.

12 Společnost Promo 54 napadla tuto změnu kvalifikace u tribunal de première instance de Liège (soud prvního stupně v Lutychu, Belgie), který však její žalobu zamítl.

13 Cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu, Belgie), kterému byla věc předložena v odvolacím řízení, měl za to, že určení „novosti“ nemovitosti nutně zahrnuje výkon určité posuzovací pravomoci správce daně a že není nutné využít možnosti, kterou belgickým státem přiznává čl. 12 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH, aby bylo možné stávající budovy, u nichž došlo k dostatečné významným přestavbám, klást na roveř „novým“ budovám uvedeným v čl. 44 § 3 bod 1° písm. a) zákona o DPH. Podle tohoto soudu byly přitom v projednávané věci postaveny nové budovy, které mohou být předmětem prvního obydlení, takže se na ně nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené pro dodání nemovitosti, uvedené v čl. 44 § 3 bod 1° písm. a) zákona o DPH.

14 État belge a společnost Promo 54 podaly proti rozsudku cour d'appel de Liège (odvolací soud v Lutychu) kasační opravný prostředek.

15 Podle společnosti Promo 54 mohou DPH podléhat pouze nové budovy, a sice budovy, které nebyly dosud obydlené. Má tedy za to, že jakmile je jakákoliv budova poprvé obydlena nebo užívána, pozbývá svou novost, neboť État belge nevyužil možnosti vymezit podmínky uplatnění kritéria „prvního obydlení“, stanovené v čl. 12 § 1 písm. a) směrnice o DPH, na přestavby budov. Vzhledem k tomu, že tato možnost nebyla využita, nemohou příslušné orgány rozšířit pojem „první obydlení“ na renovovanou budovu, která byla takto obydlena již před svou přestavbou.

16 Za těchto podmínek se Cour de cassation (kasační soud, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 [písm. j)] směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že pokud belgický stát nevymezil podmínky použití kritéria prvního obydlení na přestavby budov, je dodání budovy po provedení přestavby, pokud tato budova byla před přestavbou předmětem prvního obydlení ve smyslu čl. 12 odst. [1] [písm.] a) nebo čl. 12 odst. 2 [třetího pododstavce] směrnice [2006/112], nadále osvobozeno od [DPH]?“

K předběžné otázce

17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH ve spojení s čl. 12 odst. 1 a 2 této směrnice, vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto prvním ustanovením pro dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které byly dodány před jejich prvním obydlením, se uplatní rovněž na dodání budovy, která byla poprvé obydlena před svou přestavbou, a to i v případě, že dotyčný

členský stát nevymezil ve vnitrostátním právu pravidla pro použití kritéria prvního obydlí na přestavby budov, jak mu dovoluje učinit druhé z těchto ustanovení.

18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo přiležitostně uskuteční dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího.

19 Článek 135 odst. 1 písm. j) této směrnice stanoví osvobození od daně pro dodání budov jiných, než které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, tj. jiných budov než těch, jejichž dodání je uskutečнено před jejich „prvním obydlím“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 55).

20 Tato ustanovení v praxi rozlišují mezi stávajícími budovami, jejichž prodej v zásadě nepodléhá DPH, a novými budovami, jejichž prodej podléhá této dani, ať již je uskutečňován v rámci trvalé ekonomické činnosti, nebo přiležitostně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 56 a citovaná judikatura). V důsledku toho podléhá dodání budovy osobou povinnou k dani před jejím „prvním obydlím“ zdanění, zatímco dodání budovy po jejím „prvním obydlí“ konečnému uživateli je od této daně osvobozeno.

21 *Ratio legis* uvedených ustanovení je relativní neexistence předané hodnoty vygenerované prodejem stávající budovy. Další prodej budovy po jejím prvním dodání konečnému uživateli, který ochrání konec výrobního procesu, totiž negeneruje významnou předanou hodnotu, a musí být proto v zásadě osvobozen od daně (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 57 a citovaná judikatura).

22 I když směrnice o DPH do svého čl. 12 odst. 1 písm. a) zavádí pojem „první obydlí“, aniž jej vymezuje, přípravné práce na šesté směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z předané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), které jsou nadále relevantní pro účely směrnice o DPH, upřesňují, že kritérium „prvního obydlí“ budovy musí být chápáno tak, že odpovídá kritériu prvního užití vci jejím vlastníkem nebo nájemcem.

23 Vzhledem k tomu, že dodání stávající budovy, u níž došlo k přestavbě, generuje obdobně jako dodání nové budovy před jejím prvním obydlím předanou hodnotu, splňuje přitom kritérium „prvního obydlí“ uvedené v čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH a vede ke zdanitelnému plnění.

24 Členské státy jsou tedy na základě čl. 12 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH sice oprávněny vymezit podmínky použití kritéria „prvního obydlí“ na přestavby budov, toto ustanovení však nemůže být vykládáno v tom smyslu, že členské státy jsou oprávněny pozměnit ve vnitrostátní právní úpravě samotný pojem „první obydlí“, nemá-li být zmařen užitečný účinek osvobození stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. j) uvedené směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 45).

25 Soudní dvůr upřesnil obrysy pojmu „přestavba nemovitosti“, když měl za to, že na dotyčné budovy musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 52).

26 S výhradou dodržení dosahu tohoto pojmu mohou členské státy využít možnosti stanovené v čl. 12 odst. 2 druhém pododstavci směrnice o DPH například stanovením kvantitativního kritéria, podle něhož musí náklady na takovou přestavbu dosahovat určité procentuální výše z původní

hodnoty dotyčné budovy, aby mohlo dojít k uložení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 48).

27 I když belgický zákonodárce v daném případě této možnosti přijmout taková závazná ustanovení nevyužil, belgická daňová správa postavila ve vlastní správní praxi týkající se čl. 44 § 3 bodu 1° zákona o DPH stávající budovy, které byly postaveny tak, že nabývají charakteristiky nové budovy na rovné novým budovám.

28 Je pravda, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je při provádění směrnice zvláště důležité, pokud má být vyhověno požadavku právní jistoty, aby právní situace byla pro jednotlivce určena jasně a přesně, zpěsobem, který jim umožní dozvědět se o všech jejich právech a tato práva v případě potřeby uplatnit před vnitrostátními soudy (rozsudek ze dne 7. června 2007, Komise v. Ecko, C-178/05, EU:C:2007:317, bod 33 a citovaná judikatura).

29 Vzhledem k tomu, že dotyčný členský stát nevyužil možnosti, kterou poskytuje čl. 12 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH, vymezit prostřednictvím závazných ustanovení vnitrostátního práva podmínky použití kritéria prvního obydlí na postavení budov, nelze tvrdit, že určité postavení budov nemohou podléhat DPH v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice ve spojení s jejím čl. 12 odst. 1 písm. a) a judikaturou Soudního dvora, na základě výkladu pojmu „první obydlí“, stanoveného ustanoveními vnitrostátního práva.

30 Takový postup by totiž vedl k domněnce, že členský stát tím, že využije možnosti stanovit podmínky pro uplatnění kritéria prvního obydlí na postavení budov, založí povinnost zdanění budovy pro účely DPH, aťkoliv tato povinnost zdanění ve skutečnosti vyplývá ze základní zásady, podle níž je pro zdanění budovy rozhodující její přidaná hodnota, a definice uvedených v judikatuře Soudního dvora. V tomto ohledu je třeba uvést, že v projednávaném případě není zřejmá pochyb o „podstatné“ povaze změny ve smyslu judikatury citované v bodě 25 tohoto rozsudku, což musí potvrdit předkládající soud.

31 Vzhledem k výše uvedenému nepopírá neexistence závazné definice podmínek použití kritéria prvního obydlí na postavení nemovitostí ve vnitrostátním právu příjmy úinek osvobození těchto budov, třebaže výklad vnitrostátního práva v souladu s čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice a s ní související judikaturou Soudního dvora vede naopak k odmítnutí požadovaného osvobození od daně.

32 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 12 odst. 1 a 2 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto prvním ustanovením pro dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, jejichž dodání bylo uskutečнено před jejich prvním obydlím, se uplatní také na dodání budovy, která byla před svou postavením poprvé obydlena, a to i v případě, že dotyčný členský stát nevymezil ve vnitrostátním právu podmínky použití kritéria prvního obydlí na postavení budov, jak mu dovoluje učinit druhé z těchto ustanovení.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 135 odst. 1 písm. j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o

společném systému daní z přidané hodnoty, ve spojení s jejím čl. 12 odst. 1 a 2

musí být vykládán v tom smyslu, že

osvobození od daní stanovené tímto prvním ustanovením pro dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího, kromě těch, jejichž dodání bylo uskutečнено před jejich prvním obydlením, se uplatní také na dodání budovy, která byla předmětem prvního obydlení před svou přestavbou, a to i v případě, že dotyčný členský stát nevymezil ve vnitrostátním právu podmínky použití kritéria prvního obydlení na přestavby budov, jak mu dovoluje učinit druhé z těchto ustanovení.

Podpisy

* Jednací jazyk: francouzština.