

62016CC0308

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY

přednesené dne 4. července 2017 (1)

Věc C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty – Osvobození dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přísluhujícího od daní – Směrnice 2006/112/ES – Článek 135 odst. 1 písm. j) – Článek 12 odst. 1 písm. a) a čl. 12 odst. 2 – Pojem „první obydlí“ – Pojem „přestavba“ “

1.

Naczelný Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud, Polsko) pokládá předběžnou otázku, která se týká výkladu směrnice 2006/112/ES (2) v souvislosti s daní z přidané hodnoty (DPH), kterou jsou zatížena dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přísluhujícího (3).

2.

Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 jsou osvobozena od DPH dodání výše uvedených nemovitostí, a to „kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a)“. Posledně jmenované ustanovení se totiž týká „dodání budovy [...] před jejím prvním obydlím“, tj. plnění, které v zásadě podléhá DPH a není od ní osvobozeno. Při následných dodáních téže budovy se však již bude DPH odvádět.

3.

Výše popsáný vztah mezi podléháním DPH a osvobozením od této daně může být nicméně změněn, neboť čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112 přiznává členským státům dvojí pravomoc: i) „stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov“; a ii) v některých případech „uplatnit jiná kritéria než první obydlí“.

4.

Předkládající soud si v podstatě přeje zjistit, zda je polská právní úprava, kterou byla do polského právního řádu provedena tato část směrnice 2006/112 (co se týče pojmu „první obydlí“ i pojmu „přestavba budov“), v souladu s touto směrnicí.

I. Právní rámec

A. Unijní právo

Směrnice 2006/112

5.

Článek 2 odst. 1 stanoví:

„Předmetem DPH jsou tato plnění:

a)

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

[...]“

6.

Článek 9 odst. 1 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 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.“

7.

Článek 12 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 nepřekroží v prvním případě dobu pět let a v

druhém dobu dvou let.

[...]"

8.

§lánek 14 stanoví:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]"

9.

§lánek 135 odst. 1 stanoví:

„1. §lenské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

j)

dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v §l. 12 odst. 1 písm. a);

[...]"

B. Polské právo

Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) (4)

10.

§lánek 2 bod 14 obsahuje tuto definici:

„Prvním obydlím se rozumí odevzdání budov, staveb nebo jejich částí – v rámci provádění zdanitelné činnosti – prvnímu zákazníkovi nebo uživateli po jejich

a)

výstavbě nebo

b)

přestavbě, pokud výdaje na přestavbu ve smyslu ustanovení o dani z příjmu představovaly alespoň 30 % pořizovací hodnoty, do užívání v rámci provádění zdanitelné činnosti prvnímu nabyvateli nebo uživateli.“

11.

§lánek 43 odst. 1 stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

10)

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

a)

se dodání uskuteční v rámci prvního obydlení nebo před ním,

b)

mezi prvním obydlením a dodáním budovy, stavby nebo jejich částí uplynuly méně než 2 roky,
[...]"

II. Skutkový stav a potřebné otázky

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (dále jen „Kozuba“) (5) je společnost, která se dne 17. září 2005 rozhodla zvýšit svůj základní kapitál. Téhož dne vložil jeden ze společníků do této společnosti formou vkladu bytový dům (letní sídlo) postavený v roce 1992.

13.

V roce 2006 byl tento bytový dům (jako „vzorový dům“) přestavěn a upraven pro účely ekonomické činnosti prováděné společností Kozuba. Náklady vynaložené na tuto úpravu činily 55 % požatévní hodnoty budovy (6).

14.

Dne 31. července 2007 byla budova zapsána do evidence hmotného majetku společnosti Kozuba („vzorový dům“) a v této podobě byla vedena až do 15. ledna 2009. Posledně jmenovaného dne byla vyřazena z evidence hmotného majetku, neboť byla prodána třetí osobě.

15.

Kozuba byla toho názoru, že prodej budovy po její úpravě představoval plnění podléhající DPH. V přiznání k DPH však tento prodej neuvedla, neboť byl podle ní od této daně osvobozen vzhledem k tomu, že jeho předmětem byla použitá budova.

16.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (čeditel finančního kontrolního úřadu, Polsko) zaslal společnosti Kozuba rozhodnutím ze dne 12. dubna 2013 výměr DPH za první čtvrtletí roku 2009, v němž zvýšil základ daně o částku prodeje budovy.

17.

Finanční úřad mohl v podstatě za to, že: a) čl. 43 odst. 1 bod 10 zákona o DPH připouští pouze výjimku týkající se převodu budov provedeného po jejich „prvním obydlení“; a b) podle čl. 2 odst. 14 zákona o DPH může k „prvnímu obydlení“ dojít pouze v rámci provádění zdanitelné činnosti. I když byla tedy budova od 31. července 2007 určena k činností prováděným danou společností, k tomuto datu nedošlo k „prvnímu obydlení“, neboť budova nebyla uvedena do provozu v rámci provádění zdanitelné činnosti. Podle tohoto kritéria došlo tedy k „prvnímu obydlení“ až v okamžiku

prodeje budovy, tj. dne 15. ledna 2009.

18.

Kozuba dne 17. května 2013 napadla výše uvedené rozhodnutí, které dne 30. července 2013 potvrdil Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (reditel Finančního reditelství ve Varšavě, Polsko).

19.

Kozuba podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Wojewódzkimu Sodu Administracyjnemu w Warszawie (Zemský správní soud ve Varšavě, Polsko), který ji, pokud jde o meritum věci, zamítl rozsudkem ze dne 22. května 2014 (7).

20.

Zmíněná společnost podala další opravný prostředek, tentokrát k Naczelnyemu Sodu Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud), který posléze vyjádřil pochybnosti o tom, zda má být požadavek „prvního obydlí“, který je uveden v čl. 2 odst. 14 zákona o DPH, vázán na provádění zdanitelné činnosti, nebo zda naopak tento pojem vychází z faktického obydlí budovy bez ohledu na to, zda mu předcházela zmíněná zdanitelná činnost. U první jmenovaného případu předpokládá možnou neslučitelnost vnitrostátního právního předpisu s čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112, a to vzhledem k nepřiměřenému omezení práva na výjimku.

21.

Znění výše uvedeného čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112, v němž je odkazováno na čl. 12 odst. 1 písm. a) téže směrnice, podle níž naznačuje určitou výjimku z pojmu „první obydlí“, avšak nijak ji nedefinuje.

22.

Podle čl. 2 odst. 14 zákona o DPH nedochází k „prvnímu obydlí“, pokud převodní majitel provede výstavbu nebo přestavbu budovy pro vlastní účely a sám ji využívá. Pokud nebyla budova dodána v rámci zdanitelných činností, podle čl. 43 odst. 1 bodu 10 zákona o DPH nelze uplatnit výjimku. Taková situace může nastat například v případě, že je nemovitost prodána deset let po svém faktickém obydlí. V takových případech je zdanění (tj. neexistence osvobození od daně) uplatněno nejen na „nové“ budovy, ale i na „převodní“ budovy, které osoba povinná k dani postavila nebo přestavěla pro vlastní použití.

23.

Kromě toho si předkládající soud není jist tím, zda je se směrnicí 2006/112 v souladu také čl. 2 bod 14 písm. b) zákona o DPH, který stanoví, že v případech přestavby budov je první obydlí podmíněno tím, že výdaje na přestavbu musí představovat alespoň 30 % pořádkové hodnoty budovy.

24.

Předkládající soud upozorňuje na to, že toto ustanovení umožňuje vyměnit DPH (bez možnosti osvobození) ve všech případech, kdy je provedena stavební práce splňující výše uvedené charakteristiky a kdy je dodána budova, která byla přestavěna. Polské právo podle jeho mínění neupřesňuje, od kterého okamžiku a za jaké časové období je třeba počítat částku výdajů (jež mají tvořit nejméně 30 % pořádkové hodnoty budovy), aby se jednalo o „první obydlí“.

25.

Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) pokládá proto následující předběžnou otázku:

„Je třeba čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) vykládat v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě [čl. 43 odst. 1 bod 10 zákona ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (Dz. U. č. 54, částka 535, ve znění změn a doplňků; dále jen „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 obydlení nebo před ním,

b)

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

přičemž čl. 2 bod 14 zákona o DPH definuje první obydlení jako odevzdání budov, staveb nebo jejich částí – v rámci provádění zdanitelné činnosti – prvnímu zákazníkovi nebo uživateli po jejich:

a)

výstavby nebo

b)

přestavby, pokud výdaje na přestavbu ve smyslu ustanovení o dani z příjmu představovaly alespoň 30 % pořádkové hodnoty, do užívání v rámci provádění zdanitelné činnosti prvnímu nabyvateli nebo uživateli“

III. Řízení před Soudním dvorem

26.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla zapsána do rejstříku kanceláře Soudního dvora dne 30. května 2016.

27.

Písemná vyjádření předložily polská vláda a Evropská komise. Konání jednání nebylo považováno za nutné.

IV. Shrnutí vyjádření účastníků řízení

28.

Polská vláda je toho názoru, že čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 nedefinuje pojem „první obydlení“ a že nestanoví ani to, že tento pojem mohou definovat právní předpisy členských států. Jedná se tudíž o autonomní pojem unijního práva, který musí být vykládán jednotně, aby se zabránilo rozdílnému používání systému DPH v jednotlivých členských státech (8).

29.

Zmíněné ustanovení musí být proto vykládáno v kontextu, do něhož zapadá, a ve světle cíle a účelu směrnice 2006/12, přičemž zvláštní záměr musí být brán na ratio legis daného osvobození. Přestože Soudní dvůr prohlásil, že osvobození musí být vykládáno restriktivně, jelikož představují výjimku z obecné zásady zdanění (9), toto kritérium výkladu nemůže být uplatněno tak, aby zbavilo osvobození jeho účinku.

30.

Z pohledu polské vlády vede výstavba nebo zásadní přestavba budovy ke vzniku přidané hodnoty, která musí být zdaněna v konkrétním okamžiku, kdy je uskutečněno plnění podléhající DPH (10). Má za to, že bez ohledu na to, jak dlouho tuto budovu užívala pro vlastní potřebu osoba, která budovu postavila nebo přestavěla, musí být tato přidaná hodnota zdaněna v okamžiku, kdy je uskutečněn její prodej nabyvateli.

31.

Polská vláda uvádí, že pokud nedošlo k dodání budovy (jež představuje zdanitelné plnění), ať již novostavby nebo přestavěné budovy, daná budova se na základě směrnice 2006/112 stále považuje za „novou budovu“. Pokud by bylo „první obydlí“ postaveno na roveř pouhému faktickému obydlí, zásady, z nichž tato směrnice vychází, by byly zbaveny smyslu a umožnilo by to podvodné jednání v podobě zneužívání osvobození od daně.

32.

Pokud jde o možnost členských států uplatnit jiná kritéria než „první obydlí“, polská vláda upozorňuje na oba případy uvedené v čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112. Pokud se stát rozhodne pro „dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání“, bude nutné zdanit nejen první dodání, k němuž došlo v rámci „prvního obydlí“, ale i další dodání, k němuž došlo během lhůty dvou let. Opačný postup by vedl k tomu, že první dodání uskutečněné při „prvním obydlí“ by bylo osvobozeno od daně, zatímco následující dodání, k němuž došlo během dvou let následujících po tomto „prvním obydlí“, by již osvobozeno nebylo.

33.

Co se týče požadavku, aby k „prvnímu obydlí“ došlo po přestavbě budovy, polská vláda zdrazňuje, že Soudní dvůr tuto možnost připustil (11). Vnitrostátní právní předpisy podle jejího názoru nepřekročily meze volného uvážení, jež vymezuje čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112, neboť výše nákladů, kterou určil polský zákonodárce, odráží významnou přidanou hodnotu vyplývající z provedení přestavby.

34.

Komise je toho názoru, že i když musí být osvobození od daně vykládáno restriktivně, tento výklad nemůže zbavit toto osvobození jeho účinku. V projednávaném případě by uplatnění vnitrostátních právních předpisů mohlo vést k tomu, že by „převodní“ budovy podléhaly DPH, což je v rozporu s cílem a logikou čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112.

35.

Vzhledem k tomu, že pojem „první obydlí“ není ve směrnici 2006/112 definován, zastává Komise názor, že tento pojem musí být chápán v obvyklém smyslu, tj. tak, že označuje pouze

prosté užívání budovy. Nelze tudíž požadovat, aby tomuto užívání předcházelo uskutečnění zdanitelného plnění. Tato podmínka zavedená polským právem představuje omezení, které je neslučitelné s čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 vykládaném ve spojení s článkem 12 též směrnice.

36.

V souvislosti s představami budov Komise zdrazňuje, že čl. 12 odst. 2 (druhý pododstavec) směrnice 2006/112 opravuje členské státy k tomu, aby uvedly význam pojmu „první obydlí“ do souvislosti s tímto plněním, což potvrdil i Soudní dvůr v rozsudku Gemeente 's-Hertogenbosch (12).

37.

Komise má za to, že pokud je existence „přestavby“ vázána na podmínku, že náklady na přestavbu musí představovat alespoň 30 % požaté hodnoty budovy, tento požadavek odpovídá právní výkladu tohoto kritéria. Proces přestavby musí být natolik rozsáhlý, že jeho výsledek odpovídá vzniku nové budovy, takže pojem „první obydlí“ musí být použit nejen na původní výstavbu, ale i na všechny „přestavby“ nemovitosti.

38.

Komise však není přesvědčena o tom, že je definice pojmu „přestavba“, která vychází z polského práva, slučitelná se směrnicí 2006/12. Proces přestavby podle ní spočívá v provedení podstatných změn, za něž nelze považovat pouhé renovační práce či údržbu, které polská právní úprava zřejmě zahrnuje do výše uvedeného pojmu.

V. Posouzení

39.

Podle čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 mají být od DPH osvobozena dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího (13), a to „kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a)“. Vzhledem k tomu, že poslední jmenované ustanovení odkazuje na „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím“, následné převody též budovy musí být od DPH osvobozeny.

40.

Pochybnosti předkládajícího orgánu jsou zaměřeny dvojím směrem. Zaprvé se týkají definice pojmu „první obydlí“ upravené polským právem, která bezdůvodně omezuje účinky osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že zákon o DPH váže výše uvedený pojem na „provádění zdanitelné činnosti“, může nastat situace, kdy je nová budova užívána (obydlena) svým majitelem nebo developerem, aniž přitom dojde ke vzniku zdanitelného plnění. Tato situace by vedla k tomu, že pokud developer o několik let později tuto budovu převede, neuplatní osvobození od daně a tento prodej bude podléhat DPH, přestože se bude jednat o budovu, která již není nová.

41.

Zadruhé se předkládající soud táže, zda je zprůsob, jakým zákon o DPH definuje přestavbu budov (a který brání tomu, aby mohla být následná dodání některých z těchto budov osvobozena od daně), v souladu s článkem 12 směrnice 2006/112.

A. K pojmu „první obydlí“

42.

Podle ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112 se „dodáním zboží“ rozumí „p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že „pojem ‚dodání zboží‘ uvedený v ?l. 5 odst. 1 šesté sm?rnice (14) neodkazuje na p?evod vlastnictví zp?soby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré p?evody hmotného majetku jednou stranou oprav?ující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku“ (15).

43.

Základní kritéria ur?ující postavení osoby povinné k DPH spo?ívají podle sm?rnice 2006/112 ve výkonu pravidelné a samostatné ekonomické ?innosti (?l. 9 odst. 1) doty?nými osobami. V souvislosti s operacemi s nemovitostmi se však tato kritéria rozši?ují, nebo? ?l. 12 odst. 1 písm. a) sm?rnice oprav?uje ?lenské státy k tomu, aby za osoby povinné k této dani považovaly také osoby, které tyto ?innosti vykonávají p?íležitostn?.

44.

Developer, který vykonává ?innost pravideln?, je považován za osobu povinnou k dani na základ? ?l. 9 odst. 1 sm?rnice 2006/112. Developer, který tak ?iní pouze p?íležitostn?, je za osobu povinnou k dani považován na základ? ?l. 12 odst. 1 písm. a) téže sm?rnice, za p?edpokladu, že ?lenské státy využily oprávn?ní k rozší?ení subjektivní p?sobnosti. V opa?ném p?ípad? nebude dodání uskute?né tímto p?íležitostn? p?sobícím developerem podléhat dani.

45.

Osvobození od dan?, které je stanoveno v ?l. 135 odst. 1 písm. j) sm?rnice 2006/112, se uplatní za okolností, které jsou uvedeny v ?l. 12 odst. 1 písm. a). Výsledkem je situace, kdy jsou dodání budov na základ? tohoto odkazu osvobozena od dan?, s výjimkou dodání uvedených v již zmi?ovaném ?l. 12 odst. 1 písm. a) sm?rnice. Tato výjimka platí bez ohledu na to, zda daný ?lenský stát využil oprávn?ní uplatnit zdan?ní i na developery, kte?í vykonávají ?innost p?íležitostn?.

46.

Vzájemná sou?innost ?l. 135 odst. 1 písm. j) a ?l. 12 odst. 1 písm. a) musí být zajišt?na s p?ihlédnutím k p?edm?tu daného pln?ní. Znamená to, že je zapot?ebí zjistit, zda k dodání budovy došlo p?ed jejím prvním obydlím nebo až po n?m. I v p?ípadech, kdy stát nerozší?il p?sobnost pojmu „osoba povinná k dani“ na developery, kte?í vykonávají ?innost p?íležitostn?, bude platit, že jakmile došlo k dodání následovanému prvním obydlím budovy osobou povinnou k dani uvedenou v ?l. 9 odst. 1 sm?rnice, následující dodání již jsou zpravidla od dan? osvobozena.

47.

Třetí osvození od daně je skutečnost, že převáděné budovy již nejsou nové (16). Druhá a všechna další dodání budov (které již nejsou „nové“, ale „použité“) již nenesou daňovou zátěž, což je v souladu se systémem DPH. Tento závěr potvrdil Soudní dvůr v rozsudku ze dne 4. října 2001, Goed Wonen, v němž uvedl, že zdanění není namístě v případě „prodeje nové budovy, jež následují po prvním dodání této budovy konečnému spotřebiteli“, a že toto dodání „představuje ukončení výrobního procesu“ (17).

48.

Tato daň totiž vychází ze zásady, že zdaněny by měly být ekonomické činnosti, které vytvářejí určitou přidanou hodnotu. V případě nemovitostí vzniká tato přidaná hodnota v důsledku výstavby nové budovy, jejíž první dodání poté zakládá povinnost odvést DPH, a to právě proto, že „představuje ukončení výrobního procesu“.

49.

Neexistují žádné důvody k tomu, aby byla jedna a tatáž budova z téhož titulu znovu zdaňována při každém následném prodeji (18). V právních pracích Komise, které jsou součástí návrhu šesté směrnice, je uvedeno, že „obtížné rozlišování mezi novými a staršími budovami lze vyřešit tak, že bude pojem „první obydlení“ používán ve smyslu určení okamžiku, v němž budova opouští výrobní proces a stává se spotřebním předmětem, tj. okamžiku, kdy tuto budovu začne užívat její majitel nebo nájemce“ (19).

50.

Důraz na novost budovy jakožto základní charakteristiku, z níž vychází podléhání DPH, vyplývá i z čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112, který opravňuje členské státy k tomu, aby stanovily pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) (dodání budovy před jejím prvním obydlením) na přestavbu budov. Směrnice tímto způsobem umožňuje, aby byla zdaněna nejen dodání „nových“ budov, ale i dodání „použitých nebo starších“ budov, avšak pouze za předpokladu, že poslední jmenované budovy byly přestavěny, díky čemuž mohou být ve skutečnosti postaveny na rovně novým budovám. Činnost spočívající v přestavbě budovy plní z tohoto hlediska stejnou ekonomickou funkci (vznik přidané hodnoty), jakou přetím plnila původní výstavba dané budovy.

51.

Problém, který vyplývá ze zákona o DPH a je důvodem pochybností předkládajícího soudu, spočívá v tom, že podle tohoto zákona je pojem „první obydlení“ vázán na provedení zdanitelné činnosti. Z povahy tohoto pojmu jsou tudíž vyloučeny ty případy obydlení, v nichž nebylo uskutečнено žádné z typických plnění DPH.

52.

Z výše uvedeného vnitrostátního předpisu vyplývá, že pokud majitel nebo developer užívají budovu po určitou dobu pro vlastní potřebu – což nastalo v projednávaném případě – následný prodej této budovy není osvobozen od daně, neboť toto užívání nesplňuje podmínky nezbytné k tomu, aby mohlo být považováno za „první obydlení“. Otázkou je, zda je zavedením tohoto kritéria omezen rozsah osvobození od daně, který vyplývá ze společného systému DPH.

53.

Směrnice 2006/112 neupřesňuje, jak má být chápán pojem „první obydlení“. Shodují se s polskou vládou a s Komisí v názoru, že jde o autonomní pojem unijního práva, který musí být vykládán

jednotn?. Tento výklad však nesmí mít obecnou podobu, ale musí vycházet z konkrétních okolností sporu, který je předmětem tohoto řízení o předběžné otázce.

54.

Přinejmenším lze vyloučit dva směry výkladu tohoto pojmu. První z nich vychází z pouhého fyzického obsazení budovy bez jakéhokoli právního základu (protiprávní obydlí). Druhý způsob výkladu zahrnuje do tohoto pojmu i fiktivní obydlí nebo obydlí, která jsou uskutečnena na základě podvodu pouze s cílem využít výhodu spočívající v osvobození od daně, avšak nevycházejí z žádné skutečné příinné transakce. Domnívám se, že v případě žádného z výše uvedených obydlí nemůže nastat právní důsledek spočívající v tom, že by dodání následující po těchto (protiprávních i fiktivních) obydlích mohla být osvobozena od DPH.

55.

Odhlédnu-li tedy od výše popsaných mezních případů, mám za to, že pokud jsou články 2 a 43 zákona o DPH vykládány způsobem, který uvádí předkládající soud (tj. v tom smyslu, že k „prvnímu obydlí“ dochází pouze na základě iinnosti, která vede k výbře DPH), rozsah osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112 je nepřiměřeně omezen.

56.

V některých případech může totiž dojít k prvnímu obydlí, aniž (předem nebo v okamžiku tohoto obydlí) proběhly zdanitelné iinnosti. Mezi tyto případy patří například obydlí, které je důsledkem pronájmu nemovitosti pro účely bydlení (20), tj. plnění, které je v zásadě osvobozeno od DPH (21).

57.

V případě, který vedl k zahájení tohoto řízení o předběžné otázce, developer dotčené budovy tuto budovu obsadil (tj. užíval ji) pro své vlastní obchodní potřeby po dobu více než dvou let a následně ji převedl na třetí osobu. Polské daňové orgány nepovažují toto užívání pro vlastní potřeby za první obydlí právě proto, že nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění.

58.

Tato domněnka (že užívání pro vlastní potřeby nepředstavuje zdanitelné plnění pro účely DPH) je přinejmenším sporná, uvážíme-li závěry Soudního dvora vyjádřené v rozsudku ze dne 10. září 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (22), který se týkal přesobnosti čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice v souvislosti s operacemi týkajícími se nemovitostí. Zmíněné ustanovení (a jeho protějšek ve směrnici 2006/112) (23) umožňuje členským státům považovat za dodání zboží za úplatu použití určitého zboží a za určitých podmínek osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání.

59.

Ve zmíněném rozsudku Soudní dvůr prohlásil, že „jestliže obec začne poprvé využívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou bude využívat [...] pro své iinnosti, [...] tato situace musí být považována za situaci, na kterou se vztahuje čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud dotyčný členský stát využil možnosti stanovené tímto ustanovením“ (24).

60.

Bez ohledu na výše uvedenou okolnost je pravda, že prvnímu obydlí nemusí vždy nutně předcházet dodání budovy ve smyslu směrnice 2006/112 (tj. převod dispozičních práv na třetí osobu) a že toto první obydlí nemusí být nutně výsledkem zdanitelné činnosti, za předpokladu, že do posledního jmenovaného pojmu spadají plnění, která nejsou osvobozena od daně.

61.

Konkrétně, pokud budovu ve skutečnosti obýdlel její developer, a to pro vlastní potřebu a na dobu více než dvou let (což nastalo v projednávaném případě), tato skutečnost musí být v každém případě, ať je či není považována za zdanitelné plnění (25), postavena na rovně prvnímu dodání, což znamená, že pokud bude budova následně prodána, její převod bude osvobozen od DPH.

62.

Je pravda, že osvobození od daně představují výjimku z obecného pravidla, podle něhož musí dojít ke zdanění operací představujících zdanitelné plnění pro účely DPH, a proto musí být vykládána striktně, pod podmínkou, že tento výklad nezbaví tato osvobození jejich účinku (26).

63.

V projednávaném případě se polský zákonodárce rozhodl upravit osvobození od daně zpěsobem, který mu umožňuje čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112, a proto se měl pohybovat v mezích, jež toto ustanovení zavádí. Mohl se rozhodnout buď v tom smyslu, že by bez dalšího přijal kritérium prvního obydlí ve výše popsaném smyslu, nebo mohl uplatnit jiné kritérium, a sice „dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání [...], pokud [t]a[to] dob[a] nepřekračuj[e] [...] dobu dvou let“ (třetí pododstavec zmíněného ustanovení). Článek 43 odst. 10 zákona o DPH však stanoví oba tyto případy.

64.

Znovu opakuji, že v obou těchto případech má výraz „první obydlí“ svébytný význam, který nezávisí na tom, zda bylo předtím uskutečнено nějaké zdanitelné plnění. Pokud majitel užívá budovu (ať již novostavbu nebo budovu přestavěnou zpěsobem, který budu zkoumat níže) nepřetržitě po dobu nejméně dvou let, toto užívání je postaveno na rovně prvnímu dodání a následný prodej budovy je osvobozen od DPH.

B. K přestavbě budov

65.

Článek 12 odst. 2 první pododstavec směrnice 2006/112 opravuje členské státy k tomu, aby stanovily pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na „přestavbu budov“.

66.

Developer (ať již působící v rámci podnikání nebo příležitostně) může být tedy považován za osobu povinnou k DPH nejen v souvislosti s novostavbami, ale i se staršími budovami, které byly přestavěny. Článek 12 odst. 2 směrnice 2006/112 připouští obě tyto možnosti. První pododstavec stanoví, že pojmem „budova“ se rozumí „jakákoliv stavba pevně spojená se zemí“, a v následujícím pododstavci se odkazuje na „přestavbu budovy a na pozemek k ní přílehlý“.

67.

Na první pohled bychom se mohli domnívat, že je-li v této souvislosti zmíněna pěstavba nemovitostí (inmuebles) namísto pěstavby budov (edificios), tato pěstavba se měla týkat jak budov, tak i pozemeků k nim příslušajících. Z formulace tohoto ustanovení je však ihned zřejmé, že tato domněnka je mylná, neboť kromě budovy se odkazuje na „pozemek k ní příslušající“, takže vyloučíme-li pozemek, zbývá pouze to, co je na něm postaveno. A to je právě budova.

68.

Jak je uvedeno v rozsudku ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (27), „budovou“ se rozumí stavba spojená se zemí (a to i v případě, sestává-li z prefabrikovaných součástí, které nelze snadno demontovat a přenášet). Podle Soudního dvora nejsou žádné důvody k tomu, aby význam tohoto pojmu závisel na tom, zda se jedná o dodání stanovené v čl. 4 odst. 3 písm. a) šesté směrnice [nyní čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112], v němž je odkazováno na budovy, nebo o plnění osvobozené od daně stanovené v čl. 13 části B písm. b) [nyní čl. 135 odst. 1 písm. l)], v němž je odkazováno na nemovitosti (28).

69.

Vzhledem k tomu, že není pochyb o tom, že budovou prodanou v projednávaném případě byla nemovitost, která byla pěstavěna a náklady na její pěstavbu činily 55 % poáteční hodnoty budovy, zbývá vyřešit jedinou otázku, a sice tu, zda je pojem „pěstavba“, který vyplývá ze zákona o DPH, v souladu se směrnicí 2006/12.

70.

Zdrojem pochybností je okolnost, že směrnice 2006/12 neuvádí definici pojmu „pěstavba“. Určité vodítko nám může poskytnout rozsudek Soudního dvora ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (29). Přestože jsou okolnosti výše uvedeného sporu jiné, než je tomu v projednávaném případě, pojem „pěstavba“ je v něm spojován s více či méně dokončenou či pokročilou rekonstrukcí p vodních budov (30).

71.

Jak jsem již uvedl výše, logika, jíž se řídí zdanění dodání nemovitostí pro účely DPH, vychází z předpokladu, že byla provedena ekonomická činnost v podobě stavebních prací, která vedla ke vzniku přidané hodnoty.

72.

V případě novostaveb je základem existence pozemku, který je zapotřebí upravit tak, aby (budoucí) budova splňovala podmínky obyvatelnosti a funkčního užívání. Na upraveném pozemku bude poté postavena stavba. Je zřejmé, že změna neupraveného pozemku v obyvatelnou stavbu s sebou nese zásadní změny fyzického stavu a úměrně tomu i vznik určité přidané hodnoty.

73.

Směrnice 2006/112 je však v tomto smyslu značně otevřená a připouští, že tentýž proces výstavby, který vedl ke vzniku přidané hodnoty, zakládá nadále účinky i ve vztahu k již užívaným budovám. Konkrétně řečeno, čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112 opravňuje členské státy k tomu, aby stanovily pravidla pro použití „kritéria podle odst. 1 písm. a)“ (dodání nových budov) na přestavbu budov.

74.

Členské státy tedy mohou postavit přestavbu budov na rovné prvnímu dodání budov. Vzhledem k tomu, že směrnice 2006/112 neobsahuje žádnou definici pojmu „přestavba“, náleží členským státům, aby upřesnily, kdy a za jakých okolností je přestavba uskutečňována. Mám za to, že jediným omezením, které implicitně vyplývá z čl. 12 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112, je to, že za přestavbu by neměly být považovány úkony, které nesouvisí se stavbou budovy jako takovou.

75.

Podle zákona o DPH se v Polsku má za to, že přestavba budovy byla uskutečňována, pokud náklady na úpravu budovy dosáhly nejméně 30 % původní hodnoty. Jsem toho názoru, že toto pravidlo, k jehož přijetí je členský stát oprávněn, v zásadě nepřekračuje implicitně stanovené meze, na něž jsem poukázal výše. Rekonstrukce, na kterou byl vynaložen výše uvedený procentní podíl (téměř třetina původních nákladů), může být považována za podstatnou, neboť značné výše dosáhly i investice nezbytné k provedení stavby. Díky této rekonstrukci získává přestavěná nemovitost přidanou hodnotu, což představuje logický předpoklad pro (budoucí) vyměnění DPH v okamžiku následného prodeje této nemovitosti.

76.

Je včím vnitrostátních daňových orgánů (nebo soudů provádějících přezkum jejich rozhodnutí), aby v každém případě zvlášť posoudily, zda náklady na stavební práce vyplývají z provedení činností směřujících ke skutečné změně, rekonstrukci, zlepšení či podobných úkonů (tj. k přestavbě v pravém slova smyslu), a nikoli z provedení prací zaměřených pouze na údržbu, uchování v původním stavu nebo čistě ozdobné účely (31).

77.

Předkládající soud zdrazňuje, že zákon o DPH v této souvislosti nestanoví, od kterého okamžiku a za jaké časové období má být použito ustanovení umožňující zatížit touto daní následná dodání téže budovy po každé přestavbě, na niž byly vynaloženy náklady ve výši 30 % původní hodnoty budovy.

78.

Nedomnívám se však, že tato právní mezera brání slučitelnosti vnitrostátního právního předpisu s čl. 12 odst. 2 druhým pododstavcem směrnice 2006/112. Nic nebrání tomu, aby byla budova během svého funkčního trvání podstatně přestavěna, což zvýší její původní hodnotu a bude alespoň částečně odpovídat její výstavbě či rekonstrukci. Pokud bude budova po provedení těchto úprav prodána, každý z těchto prodejů může být zdaněn zprůměrně, který jsem uvedl výše, za předpokladu, že všechny tyto přestavby splní požadavky nezbytné k tomu, aby mohly být v podstatném procentním podílu postaveny na rovné nové výstavbě budovy.

79.

V každém případě platí, že úvahy zaměřené na kvantitu jsou v projednávané věci v podstatě zbytečné, neboť je prokázáno, že náklady vynaložené na úpravu bytového domu ve vlastnictví společnosti Kozuba odpovídaly 55 % převodní hodnoty budovy, což svědčí o tom, že se jednalo o velmi rozsáhlé práce (32). Pokud mohly navíc z kvalitativního hlediska spadat vzhledem ke své náplni (33) do výše popsané kategorie prací souvisejících s přestavbou, bylo by jen stěží možné popřít, že tyto práce vedly ve skutečnosti ke stavbě či rekonstrukci budovy, což znamená, že následné převody této budovy mohou být zatíženy DPH.

VI. Závěry

80.

S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku položenou Naczelnym Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko) odpověděl takto:

„Článek 135 odst. 1 písm. j) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve spojení s čl. 12 odst. 1 písm. a) a s čl. 12 odst. 2 téže směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že

1.

brání tomu, aby bylo „první obydlení“ budov, staveb nebo jejich částí podmíněno nutným provedením zdanitelných plnění pro účely DPH.

2.

nebrání tomu, aby v případě podstatných úprav týkajících se stavebních prvků členský stát pro účely osvobození od DPH považoval za přestavbu budovy pouze takovou úpravu, na niž byly vynaloženy náklady odpovídající nejméně 30 % převodní hodnoty budovy.“

(1) – Převodní jazyk: španělština.

(2) – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

(3) – Spor v převodním řízení se týká výlučnou budovy, nikoli její části ani pozemku k ní příslušajícího, a proto budu níže odkazovat pouze na režim DPH použitelný na budovy.

(4) – Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dziennik Ustaw No 54, částka 535, ve znění změny a doplnění; dále jen „zákon o DPH“).

(5) – Kozuba je název, pod kterým vystupuje od roku 2009 podnik Poltrex. Přestože některé ze skutkových okolností nastaly již před touto změnou názvu, budu tento podnik označovat jako Kozuba.

(6) – Podle předkládacího rozhodnutí (bod 3) spočívala tato úprava ve výměně stěchy, výmalbě zdí, výměně dveří a oken, pokládce nových podlah a výstavbě schodiště do prvního poschodí a krbu v hale.

(7) – Zmíněný soud však toto rozhodnutí zrušil z čistě formálních důvodů.

(8) – Odkazuje na rozsudek ze dne 17. ledna 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 56).

- (9) – Rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, bod 18).
- (10) – Polská vláda odkazuje na stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse přednesené ve věci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15), přičemž zdrazuje, že na rozdíl od převodu starší budovy je převod nemovitosti v podobě novostavby výsledkem výrobního procesu, takže musí podléhat DPH.
- (11) – Rozsudek ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 36).
- (12) – Rozsudek ze dne 10. září 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 36).
- (13) – Pro zjednodušení budu dále odkazovat na dodání budov, přestože předmětem projednávaného sporu je pouze jedna budova.
- (14) – Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, šestá směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23). Znění zmíněného ustanovení je shodné se zněním čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112.
- (15) – Rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 44), v němž je odkazováno na rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7), a ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 20).
- (16) – Tento závěr jasně vyplývá z rozsudku ze dne 12. července 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 21), podle něhož se „[o]svobození od DPH [...] uplatní na dodání převodních budov“.
- (17) – Viz C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52.
- (18) – Viz stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse přednesené ve věci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15), na které odkazuje také předkládající soud.
- (19) – Návrh šesté směrnice [COM(73) 950 final], kterou předložila Rada dne 20. června 1973 (Zpravodaj Evropských společenství, příloha 11/73, s. 9).
- (20) – Viz mimo jiné rozsudek ze dne 4. října 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52). Soudní dvůr ve své judikatuře připustil, že pojem „pronájem nemovitostí“ zahrnuje nejen pronájem pozemků, ale i pronájem budov nebo jejich částí (rozsudky ze dne 12. února 1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524, a ze dne 15. prosince 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).
- (21) – Není tomu tak ovšem ve všech státech. V rozsudku ze dne 3. února 2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62, bod 10), Soudní dvůr prohlásil, že „jak vyplývá [...] z čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice a z kontextu, jehož je tento článek součástí, umožňuje druhý pododstavec zmíněného ustanovení členským státům vyloučit z působnosti osvobození od daní, které je stanoveno pro účely pronájmu nemovitostí, všechny ostatní případy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. prosince 1993, Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], bod 13)“.

(22) – Věc C-92/13, EU:C:2014:2188.

(23) – Článek 18 písm. a) směrnice 2006/112.

(24) – Rozsudek ze dne 10. září 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 33).

(25) – V souladu s rozsudkem ze dne 10. září 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

(26) – Rozsudky ze dne 17. ledna 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 56), a ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 19).

(27) – Věc C-315/00, EU:C:2003:23, body 25 a 26.

(28) – Tamtéž, bod 34.

(29) – Věc C-326/11, EU:C:2012:461.

(30) – Tento případ se týkal rozestavěné budovy s obchodními prostory, na níž měly být dokonce prováděny demoliční práce, avšak i přesto byla v okamžiku dodání částečně užívána, neboť obchodní pasáž byla veřejně přístupná a nejméně jeden obchod byl v provozu. Podobného případu se týkal rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), v němž šlo o budovy dodané za účelem demolice a následné výstavby (demolice měla být prováděna již v den dodání budovy). Soudní dvůr dospěl ve výše uvedeném rozsudku k závěru, že daná budova je sama o sobě bezvýznamná a že se ve skutečnosti jednalo o dodání nezastavěného pozemku.

(31) – Za podstatné úpravy by mohly být považovány například úpravy vyplývající ze stavebních prací týkajících se položení základů, dispozice budovy, střechy a prvků souvisejících se stabilitou a odolností budovy a obdobných prací, jakož i úpravy doplňující výše uvedené.

(32) – Bod 15 předkládacího rozhodnutí.

(33) – Viz poznámka pod čarou 31.