

62016CC0308

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

prednesené 4. júla 2017 (1)

Vec C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Prejudiciálne konanie – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenie dodania budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, od dane – Smernica 2006/112/ES – článok 135 ods. 1 písm. j) – článok 12 ods. 1 písm. a) a článok 12 ods. 2 – Pojem „prvé obývanie“ – Pojem „prestavba““

1.

Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) kladie prejudiciálnu otázku týkajúcu sa výkladu smernice 2006/112/ES (2), pokiaľ ide o daň z pridanej hodnoty (DPH), ktorá sa vyberá z dodania budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja. (3)

2.

Článok 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 stanovuje, že dodanie týchto nehnuteľností je oslobodené od DPH, pokiaľ nejde o „dodan[ia] uveden[é] v článku 12 ods. 1 písm. a)“. V zásade teda „dodanie budovy pred prvým obývaním“ podlieha DPH a nie je od nej oslobodené, keďže ide o prípad, ktorý je upravený v druhom uvedenom ustanovení. DPH sa naopak neplatí, ak dôjde k následnému dodaniu tej istej budovy.

3.

Takto opísaný mechanizmus uplatnenia dane a oslobodenia od dane sa však môže zmeniť, lebo poľské štáty sú v súlade s článkom 12 ods. 2 smernice 2006/112 oprávnené jednak i) „stanoviť pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov“ a jednak v určitých prípadoch ii) „uplatniť aj iné kritériá ako kritérium prvého obývania“.

4.

Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či sú poľské právne predpisy, ktorými bola táto časť smernice 2006/112 (čo sa týka tak pojmu „prvé obývanie“, ako aj pojmu „prestavba budov“) prebratá do poľského právneho poriadku, v súlade s uvedenou smernicou.

I. Právny rámec

A. Právo Únie

Smernica 2006/112

5.

Podľa článku 2 ods. 1:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a)

dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“.

6.

V súlade s článkom 9 ods. 1:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

7.

V zmysle článku 12:

„1. členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií:

a)

dodanie budov alebo častí 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.

členské štáty môžu stanoviť pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov a môžu určiť, čo znamená pojem „pozemky, na ktorých stoja.“

členské štáty môžu uplatniť aj iné kritériá ako kritérium prvého obývania, napríklad obdobie od dátumu ukončenia 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.

...“.

8.

§ 14 stanovuje:

„1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

...“

9.

V § 135 ods. 1 sa uvádza:

„1. Slovenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

j)

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

...“.

B. Poľské právo

Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb) (4)

10.

§ 2 bod 14 obsahuje nasledujúcu definíciu:

„prvým obyvateľom sa rozumie odovzdanie budov, stavieb alebo ich častí do užívania prvému nadobúdateľovi alebo prvému užívateľovi na základe zdaniteľných úkonov po tom, čo tieto budovy, stavby alebo ich časti boli:

a)

postavené alebo

b)

rekonštruované, ak náklady vynaložené v súvislosti s rekonštrukciou v zmysle predpisov o dani z príjmu predstavovali najmenej 30 % pôvodnej hodnoty“.

11.

§ 43 ods. 1 stanovuje:

„Od dane sú oslobodené:

...

10)

dodanie budov, stavieb alebo ich častí okrem prípadu, ak:

a)

sa dodanie uskutočnilo v rámci prvého obývania alebo pred ním,

b)

od prvého obývania do okamihu dodania budovy, stavby alebo ich častí uplynuli menej ako 2 roky;

...“.

II. Skutkové okolnosti sporu a prejudiciálna otázka

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (ďalej len „Kozuba“) (5) je spoločnosť, ktorá 17. septembra 2005 rozhodla o zvýšení svojho základného imania. V ten istý deň jeden zo spoločníkov vložil do spoločnosti obytnú budovu (prázdninový dom), ktorá bola postavená v roku 1992.

13.

V roku 2006 bola budova zmodernizovaná a prispôbena podnikateľským potrebám spoločnosti Kozuba ako „vzorový dom“. Náklady na rekonštrukciu predstavovali 55 % pôvodnej hodnoty budovy. (6)

14.

Dňa 31. júla 2007 bola budova zapísaná do zoznamu dlhodobého hmotného majetku spoločnosti Kozuba („vzorový dom“), pričom tento stav trval až do 15. januára 2009. V tento deň bola budova vyňatá z dlhodobého hmotného majetku, keďže bola predaná tretej osobe.

15.

Podľa spoločnosti Kozuba predaj nehnuteľnosti po jej rekonštrukcii predstavoval zdaniteľnú transakciu na účely DPH. Keďže však išlo o použitú budovu, tento predaj bol oslobodený od dane, a preto ho uvedená spoločnosť neuviedla v daňovom priznaní k DPH.

16.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (riaditeľ úradu daňovej kontroly, Poľsko) rozhodnutím z 12. apríla 2013 vyrubil spoločnosti Kozuba DPH za prvý štvrťrok 2009, pričom zvýšil základ dane o sumu získanú predajom budovy.

17.

Správca dane sa v podstate domnieval, že a) článok 43 ods. 1 bod 10 zákona o DPH pripúšťa oslobodenie od dane len v prípade prevodu budov po ich „prvom obývaní“ a b) článok 2 ods. 14 zákona o DPH stanovuje, že k „prvému obývaniu“ dochádza až po úkone podliehajúcim dani. Preto aj napriek tomu, že budova bola 31. júla 2007 určená na vykonávanie vlastných činností spoločnosti, k tomuto dňu sa neuskutočnilo „prvé obývanie“, keďže jej odovzdanie do užívania sa neuskutočnilo na základe zdaniteľných úkonov. Podľa tohto názoru k „prvému obývaniu“ došlo v

okamihu jej predaja, teda 15. januára 2009.

18.

Dňa 17. mája 2013 napadla spoločnosť Kozuba uvedené rozhodnutie, ktoré 30. júla 2013 potvrdil Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (riaditeľ daňovej komory vo Varšave, Poľsko).

19.

Spoločnosť Kozuba podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Správny súd pre vojvodstvo vo Varšave, Poľsko), ktorý ju – pokiaľ ide o vec samu – rozsudkom z 22. mája 2014 zamietol. (7)

20.

Uvedená spoločnosť napadla spomenutý rozsudok odvolaním podaným na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd), ktorý má pochybnosti o tom, či podmienka týkajúca sa „prvého obývania“, ktorá je stanovená v článku 2 ods. 14 zákona o DPH, musí byť spojená so zdaniteľným úkonom, alebo či tento pojem naopak súvisí so skutočným obývaním budovy bez ohľadu na to, či mu predchádzal taký zdaniteľný úkon. V prvom uvedenom prípade poukazuje na možnú nezlučiteľnosť vnútroštátneho predpisu s článkom 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112, lebo by došlo k nenáležitému obmedzeniu práva na oslobodenie od dane.

21.

Spomenutý súd vychádza z toho, že podľa znenia citovaného článku 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112, ktorý odkazuje na článok 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice, závisí oslobodenie od dane od pojmu „prvé obývanie“, no tento pojem v uvedenej smernici nie je vymedzený.

22.

Podľa článku 2 ods. 14 zákona o DPH o „prvé obývanie“ nejde v prípade, ak sa výstavba alebo rekonštrukcia budov uskutoční pre vlastnú potrebu, pričom tieto budovy využíva stavebník. Keďže nedôjde k dodaniu budovy na základe zdaniteľného úkonu, oslobodenie od dane podľa článku 43 ods. 1 bodu 10 zákona o DPH nemožno uplatniť. Môže sa to stať napríklad v prípade predaja nehnuteľnosti po uplynutí desiatich rokov od jej skutočného obývania. Z toho vyplýva, že daň (teda neexistencia oslobodenia od dane) sa uplatní nielen na „nové“ budovy, ale aj na „staré“ budovy, pokiaľ ich postaví alebo zrekonštruje samotná zdaniteľná osoba, aby ich mohla sama užívať.

23.

Vnútroštátny súd má navyše pochybnosti o tom, či je v súlade so smernicou 2006/112 článok 2 bod 14 písm. b) zákona o DPH, podľa ktorého je v prípadoch prestavby budov prvé obývanie podmienené tým, že náklady na rekonštrukciu predstavovali aspoň 30 % pôvodnej hodnoty budovy.

24.

Vnútroštátny súd poznamenáva, že toto ustanovenie dovoľuje vyrubiť DPH (bez oslobodenia od dane) vždy, keď sa uskutočnia také práce a dôjde k prevodu zrekonštruovanej budovy. Podľa jeho názoru poľské právo nespresuje, od ktorého okamihu a za aké obdobie sa má stanoviť výška nákladov (ktoré musia predstavovať najmenej 30 % pôvodnej hodnoty), aby bolo možné hovoriť o „prvom obývaní“.

25.

V dôsledku toho Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) položil prejudiciálnu otázku v tomto znení:

„Má sa článok 135 ods. 1 písm. j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave [článku 43 ods. 1 bodu 10 Ustawy o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z 54. číastka 535, v znení zmien a doplnení, ďalej len „zákon o DPH“)], ktorá stanovuje, že dodanie budov, stavieb alebo ich častí je oslobodené od dane okrem prípadu, ak:

a)

sa dodanie uskutoční v rámci prvého obývania alebo pred ním,

b)

od prvého obývania do okamihu dodania budovy, stavby alebo jej časti uplynuli menej ako 2 roky,

pričom článok 2 bod 14 zákona o DPH definuje prvé obývanie ako odovzdanie budov, stavieb alebo ich častí do užívania prvému nadobúdateľovi alebo prvému užívateľovi na základe zdaniteľných úkonov po tom, čo tieto budovy, stavby alebo ich časti boli:

a)

postavené alebo

b)

zlepšené, ak náklady vynaložené v súvislosti so zlepšením v zmysle predpisov o dani z príjmu predstavovali najmenej 30 % pôvodnej hodnoty.“

III. Konanie pred Súdnym dvorom

26.

Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 30. mája 2016.

27.

Písomné pripomienky predložila poľská vláda a Európska komisia. Uskutočnenie pojednávania sa nepovažovalo za nevyhnutné.

IV. Zhrnutie pripomienok účastníkov konania

28.

Podľa poľskej vlády článok 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 nevymedzuje pojem „prvé obývanie“ ani neodkazuje na definície, ktoré môžu byť stanovené v právnych predpisoch členských štátov. Ide preto o autonómny pojem práva Únie, ktorý treba vykladať jednotne, aby sa zabránilo rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých štátoch. (8)

29.

Pri výklade tohto ustanovenia treba vychádzať z jeho kontextu, systematiky a z cieľa, ktorý sleduje smernica 2006/12, pričom treba osobitne brať do úvahy ratio legis oslobodenia od dane. Hoci sa podľa Súdneho dvora oslobodenia od dane ako výnimky zo všeobecného pravidla zdanenia majú vykladať reštriktívne (9), toto výkladové kritérium nedovoľuje zbaviť oslobodenie od dane jeho účinkov.

30.

Z pohľadu poľskej vlády výstavba alebo podstatná rekonštrukcia budovy znamenajú vznik pridanej hodnoty, ktorú treba zdať práve v okamihu, keď sa uskutoční transakcia podliehajúca DPH. (10) Podľa jej názoru sa bez ohľadu na to, ako dlho osoba, ktorá postavila alebo prestavala budovu, užívala túto budovu pre seba, táto pridaná hodnota má zdať v okamihu predaja tejto budovy nadobúdateľovi.

31.

Poľská vláda tvrdí, že keď nedošlo k zavŕšeniu dodania budovy (zdaniteľný úkon), či už ide o novostavbu, alebo o zrekonštruovanú budovu, podľa smernice 2006/112 sa stále považuje za „novú budovu“. Ak by „prvé obývanie“ zodpovedalo samotnému skutočnému obývaniu, došlo by k skresleniu povahy zásad, z ktorých vychádza uvedená smernica, a umožnilo by to podvodné konanie v dôsledku zneužívania oslobodenia od dane.

32.

V súvislosti s možnosťou, aby členské štáty vychádzali z iných kritérií, než je kritérium „prvého obývania“, poľská vláda poukazuje na dva prípady uvedené v článku 12 ods. 2 smernice 2006/112. Ak štát vychádza z „období[a] od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania“, treba zdať nielen prvé dodanie v rámci „prvého obývania“, ale aj následné dodanie uskutočnené počas dvojročného obdobia. V opačnom prípade by prvé dodanie v rámci „prvého obývania“ bolo oslobodené od dane a následné dodanie uskutočnené do dvoch rokov od uvedeného „prvého obývania“ by už nebolo oslobodené od dane.

33.

Pokiaľ ide o možnosť, že „prvé obývanie“ sa uskutoční po rekonštrukcii nehnuteľnosti, poľská vláda zdôrazňuje, že Súdny dvor uznáva túto možnosť. (11) Podľa jej názoru vnútroštátne predpisy neprekračujú medze voľnej úvahy, ktoré vyplývajú z článku 12 ods. 2 smernice 2006/112, lebo výška nákladov stanovená poľským zákonodarcom predstavuje značnú pridanú hodnotu, ktorá vzniká pri prestavbe.

34.

Komisia zastáva názor, že hoci sa oslobodenia od dane majú vykladať reštriktívne, ich výklad nemôže spôsobiť, že samotné oslobodenie od dane bude zbavené následkov. V posudzovanom

případe by vnitrostátné právo mohlo viesť k tomu, že „staré“ budovy budú podliehať DPH, čo je v rozpore s účelom a logikou článku 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112.

35.

Vzhľadom na to, že v smernici 2006/112 sa nenachádza definícia pojmu „prvé obývanie“, Komisia sa domnieva, že tento pojem treba chápať podľa jeho bežného významu, čo znamená, že označuje jednoducho užívanie budovy. Nevyžaduje sa teda, aby tomuto užívaniu predchádzala zdaniteľná transakcia. Toto obmedzenie zavedené poľským právom predstavuje obmedzenie, ktoré je nezlučiteľné s výkladom článku 135 ods. 1 písm. j) v spojení s článkom 12 smernice 2006/112.

36.

Čo sa týka prestavby budov, Komisia zdôrazňuje, že článok 12 ods. 2 (druhý pododsek) smernice 2006/112 dovoľuje členským štátom, aby určili význam pojmu „prvé obývanie“ vo vzťahu k uvedeným transakciám, ako to Súdny dvor potvrdil v rozsudku Gemeente 's-Hertogenbosch (12).

37.

Komisia sa domnieva, že naviazanie existencie „prestavby“ na podmienku, aby náklady dosiahli viac ako 30 % pôvodnej hodnoty budovy, je práve jedným zo spôsobov výkladu tohto kritéria. Proces rekonštrukcie musí byť taký rozsiahly, že jeho výsledok sa rovná novej budove, a preto treba pojem „prvé obývanie“ uplatniť nielen na pôvodnú výstavbu, ale aj na každú „prestavbu“ budovy.

38.

Komisia však nie je presvedčená o tom, že definícia pojmu „prestavba“ v poľskom práve je zlučiteľná so smernicou 2006/12. Domnieva sa, že prestavba znamená uskutočnenie značných úprav, a nie samotných rekonštrukčných alebo údržbových prác, ktoré podľa uvedenej právnej úpravy zrejme spadajú pod tento pojem.

V. Posúdenie

39.

Článok 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 stanovuje, že od DPH je oslobodené dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, (13) ak nejde o „dodan[ia] uveden[é] v článku 12 ods. 1 písm. a)“. Keďže v tomto poslednom uvedenom ustanovení je spomenuté „dodanie pred prvým obývaním“, následné prevody tej istej budovy musia byť oslobodené od DPH.

40.

Vnitrostátny súd má dvojaké pochybnosti. Po prvé má pochybnosti o definícii pojmu „prvé obývanie“ v poľskom práve, ktorá neodôvodnene obmedzuje účinky oslobodenia od dane. Keďže zákon o DPH viaže uvedený pojem na „uskutočnenie zdaniteľných úkonov“, môže sa stať, že vlastník alebo stavebník novej budovy ju bude užívať (obývať), pričom nedôjde k zdaniteľnému úkonu. Z toho vyplýva, že keď stavebník po rokoch prevedie túto budovu, neuplatní sa oslobodenie od dane a na tento predaj sa uplatní DPH, hoci ide o budovu, ktorá už nie je nová.

41.

Po druhé vnitrostátny súd sa pýta, či je vzhľadom na obmedzenia prestavby budov, ktoré

stanovuje zákon o DPH (ktorý bráni uplatneniu oslobodenia od dane na následné dodania niektorých budov), dodržaný článok 12 smernice 2006/112.

A. O pojme „prvé obývanie“

42.

„Dodaním tovaru“ sa podľa článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 rozumie „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“. Súdny dvor vo svojej judikatúre uviedol, že „pojem ‚dodávka tovarov‘ uvedený v článku 5 ods. 1 šiestej smernice (14) neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku“. (15)

43.

Smernica 2006/112 vychádza z odborného a obvyklého charakteru uskutočňovania ekonomických činností ako všeobecných kritérií, v dôsledku ktorých majú osoby, ktoré tieto činnosti vykonávajú, postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH (článok 9 ods. 1). Tieto kritériá sa však rozširujú v prípade transakcií s nehnuteľnosťami, lebo smernica dovoľuje, aby členské štáty považovali za zdaniteľné osoby aj osoby, ktoré príležitostne uskutočňujú tieto transakcie, v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice.

44.

Stavebník, ktorý obvykle vykonáva činnosť v oblasti stavebníctva, preto bude zdaniteľnou osobou na základe článku 9 ods. 1 smernice 2006/112. Príležitostný stavebník bude zdaniteľnou osobou podľa článku 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice, pokiaľ členský štát využil oprávnenie rozšíriť osobnú pôsobnosť uvedenej smernice. V opačnom prípade dodanie budovy príležitostným stavebníkom nepodlieha dani.

45.

Oslobodenie od dane stanovené v článku 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112 zahŕňa odkaz na prípad uvedený v článku 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice. Z toho vyplýva, že v súlade s týmto odkazom je dodanie budov oslobodené od dane s výnimkou dodaní uvedených v citovanom článku 12 ods. 1 písm. a) smernice. Táto výnimka sa uplatňuje bez ohľadu na to, či členský štát využil oprávnenie považovať príležitostných stavebníkov za zdaniteľné osoby.

46.

Pri výklade článku 135 ods. 1 písm. j) a článku 12 ods. 1 písm. a) vo vzájomnej súvislosti treba vziať do úvahy predmet transakcie. To znamená, že je potrebné posúdiť, či k dodaniu budovy dochádza pred jej prvým obývaním alebo až po ňom. Aj keď teda štát nerozšíril postavenie zdaniteľnej osoby na príležitostného stavebníka, keď dôjde k dodaniu budovy zdaniteľnou osobou v zmysle článku 9 ods. 1 smernice, po ktorom nasleduje prvé obývanie, následné dodania budú vo všeobecnosti oslobodené od dane.

47.

Kľúčový prvok oslobodenia od dane spočíva v tom, že prevádzané budovy nie sú nové. (16) Druhé a neskoršie dodania budov (ktoré už nie sú „nové“, ale „použité“) sa nezdaňujú, čo je v súlade so systémom DPH. Súdny dvor to potvrdil v rozsudku zo 4. októbra 2001, Goed Wonen, v ktorom uviedol, že zdanenie nie je namieste v prípade „predajov novej budovy po jej prvom dodaní

konečného spotrebiteľa“ a že toto dodanie „znamená koniec výrobného procesu“. (17)

48.

Logika tejto dane totiž spočíva v tom, že sa zdaťujú ekonomické činnosti, pri ktorých vzniká pridaná hodnota. V prípade nehnuteľností je pridaná hodnota spojená s postavením novej budovy, ktorej prvé dodanie – práve preto, lebo znamená „koniec výrobného procesu“ – spôsobuje vznik povinnosti zaplatiť DPH.

49.

Bolo by neopodstatnené, ak by sa za tú istú budovu platila z toho istého dôvodu dať vždy, keď sa neskôr predá. (18) V návrhu šiestej smernice, ktorý vypracovala Komisia, sa uvádza, že „s cieľom vyriešiť ťažkosti pri rozlišovaní nových a starých budov bol použitý pojem prvé obývanie na určenie okamihu, v ktorom budova opustí výrobný proces a zmení sa na predmet spotreby, teda keď budovu začne užívať jej vlastník alebo nájomca“. (19)

50.

Článok 12 ods. 2 smernice 2006/112 potvrdzuje, že podstatným znakom, ktorým sa riadi uplatnenie DPH, je to, či je budova nová, lebo toto ustanovenie oprávňuje členské štáty, aby stanovili pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 (dodanie pred prvým obývaním) na prestavby budov. Smernica tým umožňuje zdaniť nielen dodanie „nových“ budov, ale aj dodanie „použitých alebo starých“ budov, ale len vtedy, ak boli tieto použité alebo staré budovy prestavané do takej miery, že ich v skutočnosti možno považovať za nové. Prestavba budovy má z tohto hľadiska rovnakú ekonomickú funkciu (vytvorenie pridanej hodnoty), akú kedysi mala pôvodná výstavba.

51.

Problém, ktorý vyvoláva zákon o DPH a ktorý znepokojuje vnútroštátny súd, spočíva v tom, že tento zákon spája pojem prvé obývanie s uskutočnením zdaniteľného úkonu. Preto vylučuje obývanie, pri ktorom nedôjde k niektorej z typických zdaniteľných transakcií na účely DPH.

52.

Podľa tohto vnútroštátneho predpisu v prípade, keď vlastník alebo stavebník počas určitého obdobia užíva budovu pre vlastnú potrebu – tak to je v prejednávanej veci –, jej následný predaj nebude oslobodený od dane, keďže uvedené užívanie nespĺňa podmienky na to, aby sa považovalo za „prvé obývanie“. Obmedzuje sa týmto kritériom rozsah oslobodenia od dane, ktoré bolo vymedzené v spoločnom systéme DPH.

53.

Smernica 2006/112 nespresuje, čo sa má rozumieť pod pojmom „prvé obývanie“. Súhlasím s poľskou vládou a s Komisiou v tom, že ide o autonómny pojem práva Únie, ktorý si vyžaduje jednotný výklad. Nemá sa však vykladať abstraktne, ale s prihliadnutím na konkrétne okolnosti sporu, ktorý je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

54.

Možno však vylúčiť aspoň dva spôsoby výkladu tohto pojmu. Prvý spôsob výkladu vychádza zo samotného fyzického obývania nehnuteľnosti bez právneho dôvodu (protiprávne obývanie). Druhý spôsob výkladu zahŕňa pod uvedený pojem iisto fiktívne obývanie alebo obývanie, ktoré sa

uskutočňuje podvodom, s jediným cieľom využiť výhodu, ktorú predstavuje oslobodenie od dane, pričom však takéto obývanie nezodpovedá skutočnej príčinnej transakcii. Jeden ani druhý typ obývania podľa môjho názoru nemôže spôsobiť právne účinky, ktoré by mali za následok, že dodanie nasledujúce po tomto (protiprávnom alebo fiktívnom) obývaní bude oslobodené od DPH.

55.

Ak teda necháme bokom uvedené krajné prípady, pokiaľ sa články 2 a 43 zákona o DPH vykladajú spôsobom, ktorý opisuje vnútroštátny súd (teda tak, že „prvé obývanie“ je viazané na to, že nevyhnutne musí existovať úkon, ktorý má za následok výber DPH), domnievam sa, že dochádza k neprimeranému obmedzeniu pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112.

56.

Môžu sa totiž vyskytnúť prípady prvého obývania, v ktorých sa (pred týmto obývaním alebo v ňom, keď k nemu došlo) neuskutočnili zdaniteľné úkony. K týmto prípadom patrí napríklad obývanie vyplývajúce z prenajatia nehnuteľnosti na bývanie (20), ktoré je transakciou, ktorá je v zásade oslobodená od DPH (21).

57.

V prípade, o ktorý ide v konaní vo veci samej, stavebník nehnuteľnosti obýval (teda používal) nehnuteľnosť pre vlastné obchodné potreby viac ako dva roky a potom ju previedol na tretiu osobu. Poľské daňové orgány nepovažujú uvedené používanie pre vlastnú potrebu za prvé obývanie jednoducho preto, lebo sa neuskutočnil zdaniteľný úkon.

58.

Tento predpoklad (že užívanie pre vlastnú potrebu nie je zdaniteľným úkonom na účely DPH) je prinajmenšom sporný, ak zohľadníme spresnenia, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku z 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, (22) v súvislosti s rozsahom pôsobnosti článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice vo vzťahu k transakciám s nehnuteľnosťami. Toto ustanovenie (a príslušné ustanovenie smernice 2006/112) (23) dovoľuje členským štátom považovať použitie určitého tovaru zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania za určitých podmienok za dodanie tovaru za protihodnotu, ktoré podlieha DPH.

59.

V uvedenom rozsudku Súdny dvor rozhodol, že „keď obec začne po prvýkrát využívať budovu, ktorú nechala postaviť na vlastnom pozemku a ktorú bude využívať... na svoje činnosti ako verejný orgán..., táto situácia sa má považovať za situáciu, na ktorú sa vzťahuje článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, v rozsahu, v akom dotknutý členský štát využil možnosť stanovenú týmto ustanovením“. (24)

60.

Odhliadnuc od skutočnosti, na ktorú som práve poukázal, je nesporné, že pred každým prvým obývaním nemusí dôjsť k dodaniu budovy v zmysle smernice 2006/112 (teda k prevodu práva nakladať s budovou ako majiteľ na tretiu osobu) a toto obývanie tiež nemusí vyplývať zo zdaniteľného úkonu, ak sa pod týmto pojmom rozumejú transakcie, ktoré nie sú oslobodené od dane.

61.

Skutočné obývanie budovy stavebníkom pre vlastnú potrebu počas viac ako dvoch rokov (čo je prípad, o ktorý ide v prejednávanej veci) konkrétne – tak v prípade, ak sa považuje za zdaniteľný úkon (25), ako aj v prípade, ak sa za nepovažuje – predstavuje prvé dodanie, takže ak sa budova následne predá, jej prevod bude oslobodený od DPH.

62.

Je pravda, že oslobodenia od dane sa ako výnimky zo všeobecného pravidla zdanenia transakcií, ktoré podliehajú DPH, majú vykladať doslovne, avšak pod podmienkou, že uvedený výklad nespôsobí, že tieto oslobodenia budú zbavené účinkov. (26)

63.

V tomto prípade vzhľadom na to, že poľský zákonodarca sa rozhodol upraviť oslobodenie od dane podľa vzorov, ktoré poskytuje článok 12 ods. 2 smernice 2006/112, mal dodržať obmedzenia uvedené v tomto ustanovení. Buď sa mal rozhodnúť pre kritérium prvého obývania vo vyššie uvedenom zmysle bez ďalších podmienok, alebo si mal ako alternatívne kritérium zvoliť „obdobie od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania, a to za predpokladu, že... nebude dlhšie ako dva roky“ (tretí pododsek uvedeného ustanovenia). Článok 43 ods. 10 zákona o DPH upravuje oba prípady.

64.

Pripomínam, že v oboch týchto prípadoch je existencia „prvého obývania“ samostatná a nezávisí od toho, či mu predchádzal zdaniteľný úkon. Užívanie budovy (či už novostavby, alebo zrekonštruovanej budovy v podobe, ktorú rozoberiem nižšie) jej vlastníkom nepretržite aspoň dva roky sa považuje za prvé dodanie a jej následný predaj je oslobodený od DPH.

B. O prestavbách budov

65.

Článok 12 ods. 2 tretí pododsek smernice 2006/112 dovoľuje, aby členské štáty stanovili pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na „prestavby budov“.

66.

Možnosť, aby (profesionálny alebo príležitostný) stavebník bol zdaniteľnou osobou na účely DPH, teda nie je obmedzená na novostavby, ale vzťahuje sa aj na prestavané staré budovy. Článok 12 ods. 2 smernice 2006/112 stanovuje obe možnosti. V prvom pododseku je pojem budova vymedzený ako „akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“ a v nasledujúcom pododseku sú uvedené „prestavby budov“ a „pozemky, na ktorých stoja“.

67.

Takmer intuitívne by bolo možné domnievať sa, že zmienka o prestavbe nehnuteľností v tomto kontexte namiesto prestavby budov sa má vzťahovať na budovy, ako aj na pozemky, na ktorých stoja [poznámka prekladateľa: v slovenskom znení smernice je použitý pojem „prestavba budov“, a nie „prestavba nehnuteľností“]. Zo znenia predmetného ustanovenia však vyplýva, že tento názor treba okamžite odmietnuť, keďže spolu s nehnuteľnosťami [poznámka prekladateľa: v slovenskom znení smernice je použitý pojem „budovy“] sú v ňom citované „pozemky, na ktorých

stoja“, takže po vylúčení pozemkov zostanú len stavby, ktoré na nich stoja. To sú práve budovy.

68.

Pojem budova podľa rozsudku zo 16. januára 2003, Maierhofer, (27) zahŕňa stavby pevne spojené so zemou (aj keď ide o stavby vyrobené z hotových dielov, ktoré sa nedajú ľahko rozmontovať a preniesť). Ako uvádza Súdny dvor, tento pojem nezávisí od toho, či ide o dodanie uvedené v článku 4 ods. 3 písm. a) šiestej smernice [terajší článok 12 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112], v ktorom sa hovorí o budovách, alebo o transakciu oslobodenú od dane uvedenú v článku 13 B písm. b) [terajší článok 135 ods. 1 písm. l)], v ktorom je spomenutý nehnuteľný majetok. (28)

69.

Keďže je teda nesporné, že budova predaná v tomto prípade bola nehnuteľnosťou a že bola vykonaná jej rekonštrukcia, ktorej hodnota dosiahla 55 % pôvodnej hodnoty, jedinou otázkou, ktorú treba objasniť, je, či je pojem prestavba v zmysle zákona o DPH v súlade so smernicou 2006/12.

70.

Ťažkosti vznikajú preto, lebo v smernici 2006/12 nie je vysvetlené, čo sa má rozumieť pod „prestavbou“. Určité usmernenia môžu vyplynúť z rozsudku Súdného dvora z 12. júla 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. (29) Hoci okolnosti uvedeného sporu sa odlišujú od okolností sporu v prejednávanej veci, pojem „prestavba“ sa viaže na viac či menej úplnú alebo pokročilú rekonštrukciu existujúcich budov. (30)

71.

Ako som uviedol vyššie, logika uplatnenia DPH na dodanie nehnuteľností predpokladá ekonomickú pridanú hodnotu, pri ktorej vzniká pridaná hodnota prostredníctvom stavebných prác.

72.

V prípade novostavieb sa vychádza z pozemku, ktorý sa musí pripraviť, aby (budúca) budova spĺňala podmienky obývateľnosti a funkčnej využiteľnosti. Na pripravenom pozemku sa následne postaví budova. Je zrejmé, že prechod od nepripraveného pozemku k obývateľnej budove spôsobuje podstatnú zmenu reálneho stavu a v rovnakom rozsahu aj vznik pridanej hodnoty.

73.

Smernica 2006/112 však zachováva otvorený pohľad a uznáva, že ten istý stavebný proces, na základe ktorého došlo k zvýšeniu hodnoty, naďalej ovplyvňuje už použité budovy. Článok 12 ods. 2 smernice 2006/112 konkrétne oprávňuje členské štáty, aby stanovili pravidlá pre uplatňovanie „kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1“ (dodanie nových budov) na prestavby budov.

74.

Polenské štáty sú teda oprávnené považovať prestavbu za prvé dodanie budovy. Keďže pojem „prestavba“ nie je v smernici 2006/112 vymedzený, prináleží im spresniť, kedy a za akých podmienok k nej dôjde. Domnievam sa, že jediným implicitným obmedzením, ktoré vyplýva z článku 12 ods. 2 druhého pododseku smernice 2006/112, je, že pod pojem prestavba nesmú zaradiť inosti, ktoré sú vzdialené od samotného pojmu výstavba nehnuteľnosti.

75.

Podľa zákona o DPH v Poľsku platí, že k prestavbe budovy dôjde v prípade, ak náklady vynaložené na jej rekonštrukciu dosiahli aspoň 30 % pôvodnej hodnoty. V zásade sa domnievam, že toto pravidlo, ktoré je tento štát oprávnený prijať, neprekračuje implicitné obmedzenia, ktoré som spomenul. Rekonštrukčné práce, ktoré dosiahnu uvedený percentuálny podiel (takmer tretinu pôvodnej ceny), možno považovať za podstatné, lebo podstatná je aj investícia do budovy, ktorá je s nimi spojená. Vďaka nim získava takto prestavaná budova pridanú hodnotu, čo je logickým predpokladom (budúceho) vyrubenia DPH, keď dôjde k jej následnému predaju.

76.

V každom prípade prináleží vnútroštátnym daňovým orgánom (alebo súdu, ktorý preskúmava ich rozhodnutia) posúdiť, či cena prác zodpovedá prácam, ktoré znamenajú skutočnú úpravu, rekonštrukciu, zlepšenie alebo podobné inosti (teda skutočnej prestavbe), a nie samotným inostiam týkajúcim sa údržby a uchovávania alebo isto dekoračným inostiam. (31)

77.

Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že zákon o DPH v tomto smere nestanovuje, od ktorého okamihu a za aké obdobie sa uplatní ustanovenie, ktoré dovoľuje vybrať túto daň z následných dodaní tej istej budovy po každej prestavbe, ktorej cena prekročí 30 % pôvodnej hodnoty.

78.

Podľa môjho názoru však neexistencia takého ustanovenia nebráni súladu vnútroštátneho predpisu s článkom 12 ods. 2 druhým pododsekom smernice 2006/112. Nič nebráni tomu, aby budova počas doby svojej životnosti prešla podstatnými prestavbami, ktorými sa zvýši jej pôvodná hodnota a ktoré – aspoň čiastočne – zodpovedajú jej výstavbe alebo rekonštrukcii. Prevody nasledujúce po týchto následných zlepšeniach možno zdaniť za podmienok, ktoré už boli spomenuté, pokiaľ každá z týchto prestavieb spĺňa podmienky na to, aby sa vzhľadom na podstatný percentuálny podiel považovala za novú výstavbu budovy.

79.

Kvantitatívne úvahy sú v prejednávanej veci v každom prípade takmer zbytočné, keďže cena úprav domu vo vlastníctve spoločnosti Kozuba dosiahla 55 % jeho pôvodnej hodnoty, čo svedčí o rozsahu týchto úprav. (32) Ak navyše tieto úpravy vzhľadom na ich predmet (33) možno z kvalitatívneho hľadiska zaradiť do vyššie nameranutej kategórie prác týkajúcich sa prestavby, takže by sa dalo poprieť, že nimi bola v skutočnosti vykonaná výstavba alebo rekonštrukcia domu, čo umožňuje výber DPH pri jeho neskoršom prevode.

VI. Návrh

80.

Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem odpovedať na otázku, ktorú položil Naczelny Sąd

Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

§ 135 ods. 1 písm. j) smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s jej § 12 ods. 1 písm. a) a § 12 ods. 2 sa má vykladať v tom zmysle, že

1.

bráni tomu, aby „prvé obývanie“ budov, stavieb alebo častí budov alebo stavieb bolo nevyhnutne viazané na uskutočnenie úkonov, ktoré podliehajú DPH,

2.

nebráni tomu, aby poľský štát – pokiaľ ide o podstatnú rekonštrukciu, ktorá sa týka stavebných prvkov – na účely oslobodenia od DPH predpokladal, že ak náklady vynaložené na túto rekonštrukciu dosiahli aspoň 30 % pôvodnej hodnoty budovy, ide o prestavbu budovy.

(1) Jazyk prednesu: španielčina.

(2) Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

(3) Keďže spor vo veci samej sa týka výlučne budovy, a nie častí budovy ani pozemku, na ktorom stojí, ďalej budem hovoriť len o režime DPH uplatniteľnom na budovy.

(4) Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. 54, čiastka 535, v znení zmien a doplnení) (ďalej len „zákon o DPH“).

(5) Kozuba je obchodné meno, ktoré spoločnosť Poltrex používa od roku 2009. Napriek tomu, že k skutkovým okolnostiam došlo pred zmenou obchodného mena, túto spoločnosť budem označovať ako Kozuba.

(6) Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu (bod 3) rekonštrukcia spočívala vo výmene striech, vymaľovaní stien, výmene dvier a okien, položení nových podláh, vybudovaní schodiska do prvého poschodia a kozubu v obývacej miestnosti.

(7) Tento súd však zrušil uvedené rozhodnutie z toho istého formálnych dôvodov.

(8) S odkazom na rozsudok zo 17. januára 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 56).

(9) Rozsudok z 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, bod 18).

(10) Odkazuje na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15), s čím zdôrazňuje, že prevod novostavby – na rozdiel od použitej stavby – znamená ukončenie výrobného procesu, ktoré odôvodňuje uplatnenie DPH.

(11) Rozsudok z 12. júla 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 36).

(12) Rozsudok z 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 36).

(13) Odteraz budem v záujme prehľadnosti používať len pojem dodanie budov, keďže spor sa týka výlučne budovy.

(14) Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Znenie uvedeného ustanovenia je zhodné so znením článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 [poznámka prekladateľa: v slovenskom znení týchto ustanovení sú mierne odlišnosti].

(15) Rozsudok z 22. októbra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 44), v ktorom sú citované rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7), a z 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, bod 20).

(16) V rozsudku z 12. júla 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 21), sa výstižne uvádza, že „oslobodenie od DPH... sa vzťahuje na dodávky existujúcich budov“.

(17) C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52.

(18) Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, bod 15), na ktoré odkazuje aj vnútroštátny súd.

(19) Návrh šiestej smernice [KOM(73) 950 v konečnom znení], predložený Rade 20. júna 1973 (Bulletin Európskych spoločenských dodatok 11/73, s. 9).

(20) Pozri napríklad rozsudok zo 4. októbra 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52). Súdny dvor vo svojej judikatúre uznal, že pojem prenájom nehnuteľností zahŕňa nielen prenájom pozemkov, ale aj prenájom budov alebo ich častí [rozsudky z 12. februára 1998, Blasi (C-346/95, EU:C:1998:51); z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526); z 9. októbra 2001, Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524), a z 15. decembra 1993, Lubbock Fine (C-63/92, EU:C:1993:929)].

(21) Hoci v niektorých štátoch to nemusí byť tak. V rozsudku z 3. februára 2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62, bod 10), Súdny dvor konštatoval, že „ako vyplýva... z článku 13 B písm. b) šiestej smernice a z kontextu uvedeného článku, druhý pododsek citovaného ustanovenia dovoľuje členským štátom stanoviť ďalšie výnimky z pôsobnosti oslobodenia od dane stanoveného pre prenájom nehnuteľného majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 1993, Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], bod 13)“.

(22) C-92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Článok 18 písm. a) smernice 2006/112.

(24) Rozsudok z 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 33).

(25) V súlade s rozsudkom z 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Rozsudky zo 17. januára 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 56), a z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 19).

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

(28) Tamže, bod 34.

(29) C-326/11, EU:C:2012:461.

(30) Tento prípad sa týkal rozostavanej obchodnej budovy, ktorá sa dokonca začala čiastočne demolovať, ale v ťase dodania sa čiastočne využívala, lebo nákupná pasáž bola sprístupnená verejnosti a aspoň jeden obchod bol v prevádzke. Ďalší podobný prípad bol predmetom rozsudku z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), ktorý sa týkal stavieb, ktoré boli dodané na účely demolácie a prestavby (v deň dodania v skutočnosti už bola začatá demolácia). Súdny dvor v uvedenom rozsudku konštatoval, že stavby boli zanedbateľné a v skutočnosti išlo o dodanie nezastavaného pozemku.

(31) Za podstatné úpravy možno považovať napríklad úpravy vyplývajúce z prác, ktoré sa týkajú okrem iného základov, štruktúry, povrchových krytín a súčastí spojených so stabilitou alebo odolnosťou budovy, ako aj s nimi súvisiace úpravy.

(32) Bod 15 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

(33) Pozri poznámku pod čiarou 31.