



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 9. marca 2023 \*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 12 ods. 1 a 2 – Dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním – Neexistencia ustanovení vnútroštátneho práva upravujúcich spôsoby uplatnenia kritéria súvisiaceho s prvým obývaním – Článok 135 ods. 1 písm. j) – Oslobodenia od dane – Dodanie budovy po prestavbe, ktorá bola prvýkrát obývaná pred prestavbou – Vnútroštátna správna právna náuka, ktorá budovy, ktoré prešli zásadnými prestavbami, považuje za novostavby“

Vo veci C-239/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Kasačný súd, Belgicko) z 28. marca 2022 a doručený Súdnemu dvoru 5. apríla 2022, ktorý súvisí s konaním:

**État belge,**

**Promo 54 SA**

proti

**Promo 54 SA,**

**État belge,**

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory M. Safjan (spravodajca), sudcovia N. Piçarra a M. Gavalec,

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Promo 54 SA, v zastúpení: P. Wouters, advocaat,

\* Jazyk konania: francúzština.

- belgická vláda, v zastúpení: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia, C. Ehrbar a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 12 ods. 1 a 2 a článku 135 ods. 1 písm. j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Promo 54 SA, ktorá pôsobí v oblasti rozvoja realitných projektov, a État belge (Belgické kráľovstvo) vo veci dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú táto spoločnosť dlhuje z dôvodu prestavby bývalého školského zariadenia na byty a kancelárie.

### **Právny rámec**

#### *Právo EÚ*

- 3 Smernica o DPH vo svojom článku 2 ods. 1 stanovuje:  
„DPH podliehajú tieto transakcie:  
  - a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká; ...“
- 4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:  
„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.“
- 5 Článok 12 ods. 1 a 2 uvedenej smernice stanovuje:  
„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.“

6 Článok 135 ods. 1 tej istej smernice znie:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

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

...“

### **Belgické právo**

7 Článok 1 ods. 9 zákona o DPH stanovuje:

„Na účely tohto zákona sa rozumie:

1° budovou alebo časťou budovy akákoľvek stavba pevne spojená so zemou,

2° pozemkom, na ktorom stojí, stavebný pozemok, ktorý je prevedený súčasne s budovou, na ktorom stojí.

Prvý pododsek bod 2 sa neuplatní na článok 44 ods. 3 bod 2 písm. d).“

8 Článok 44 zákona o DPH týkajúci sa oslobodení od dane v odseku 3 stanovuje:

„Od dane sú tiež oslobodené:

1° nasledujúce transakcie:

a) dodanie majetku, ktorý je svojou povahou nehnuteľný;

Vylúčené sú však dodania budov, častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, uvedených v článku 1 ods. 9, ak k ich prevodu dôjde najneskôr do 31. decembra druhého roku nasledujúceho po roku, v ktorom došlo k prvému obývaniu alebo prvému použitiu majetku uvedeného v článku 1 ods. 9 bode 1:

- buď zdaniteľnou osobou uvedenou v článku 12 ods. 2, ktorá postavila, nechala postaviť alebo nadobudla tento majetok uvedený v článku 1 ods. 9 bode 1 s uplatnením dane,
- alebo zdaniteľnou osobou uvedenou v článku 8 ods. 1,
- alebo akoukoľvek inou zdaniteľnou osobou, ak prejavila úmysel uskutočniť takýto prevod s uplatnením dane vo forme a spôsobom, ktoré určí kráľ.

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 9 Dňa 6. júna 2008, Promo 54 a ďalšia spoločnosť, Immo 2020, uzavreli zmluvu o spolupráci, podľa ktorej Immo 2020, vlastník pozemku, na ktorom bolo postavené bývalé školské zariadenie, v tomto prípade stredná škola, poverila Promo 54 úlohou zabezpečovať dohľad nad prestavbou tejto strednej školy na byty a kancelárie, ako aj predajom týchto nehnuteľností. Aktom z 18. februára 2009 sa Immo 2020 tiež zrieka nástupníckeho práva v prospech spoločnosti Promo 54.
- 10 Predaj týchto budúcich bytov sa uskutočnil v rámci právnej konštrukcie zloženej z dvoch odlišných zmlúv uzavretých s nadobúdatelmi. Títo nadobúdatelia jednak uzavreli so spoločnosťou Immo 2020 zmluvu o predaji časti bývalej školskej budovy, ktorá sa má prestavať, ako aj časti pozemku, na ktorom je postavená. Promo 54 jednak v ten istý deň uzavrela s nadobúdatelmi zmluvu o dielo na renovačné práce.
- 11 Belgická daňová správa sa domnievala, že ide o umelo rozdelenú transakciu s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu. Táto transakcia je v skutočnosti jedinou transakciou dodania nových bytov podliehajúcou DPH vo výške 21 %, namiesto predaja starej budovy a pozemku, na ktorom je postavená, po ktorom nasleduje rekonštrukcia uvedenej budovy podliehajúca zníženej sadzbe vo výške 6 %.
- 12 Promo 54 napadla túto zmenu kvalifikácie na Tribunal de première instance de Liège (Súd prvého stupňa Liège, Belgicko), ktorý však jej žalobu zamietol.
- 13 Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège, Belgicko), rozhodujúci o veci v odvolacom konaní, zastával názor, že určenie „novej“ povahy veci nevyhnutne zahŕňa výkon určitej miery voľnej úvahy daňovej správy a že uplatnenie možnosti, ktorú členským štátom priznáva článok 12 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH, nie je nevyhnutné na to, aby sa staršie budovy, ktoré prešli dostatočne rozsiahlou prestavbou, považovali za „novostavby“ uvedené v článku 44 ods. 3 bode 1 písm. a) zákona o DPH. V prejednávanej veci však podľa tohto súdu nové budovy, ktoré môžu byť predmetom prvého obývania, už boli postavené, a tak sa na ne nemôže vzťahovať oslobodenie stanovené v prospech dodania majetku, ktorý je svojou povahou nehnuteľný, upravené v článku 44 ods. 3 bode 1 písm. a) zákona o DPH.
- 14 Belgické kráľovstvo a Promo 54 podali proti rozsudku Cour d'appel de Liège (Odvolací súd Liège) dva kasačné opravné prostriedky.

- 15 Podľa spoločnosti Promo 54 môžu DPH podliehať len novostavby, t. j. budovy, ktoré ešte neboli obývané. Domnieva sa teda, že od svojho prvého obývania alebo používania stráca každá budova svoj nový charakter, keďže Belgické kráľovstvo nevyužilo možnosť definovať podmienky uplatnenia kritéria „prvého obývania“ stanoveného v článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH na prestavby budov. Bez toho príslušné orgány nemôžu rozšíriť pojem „prvé obývanie“ na rekonštruovanú budovu, ktorá už bola predmetom takéhoto obývania pred jej prestavbou.
- 16 Za týchto podmienok Cour de cassation (Kasačný súd, Belgicko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 12 ods. 1 a 2 a článok 135 ods. 1 [písm. j)] smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že ak členský štát nedefinoval pravidlá na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov, zostáva dodanie budovy po jej prestavbe, keď v jej prípade došlo k prvému obývaniu pred prestavbou v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) alebo článku 12 ods. 2 tretieho pododseku smernice [2006/112], oslobodené od [DPH]?“

### O prejudiciálnej otázke

- 17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH v spojení s jej článkom 12 ods. 1 a 2 vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v tomto prvom ustanovení na dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, s výnimkou tých, ktorých dodanie sa uskutoční pred ich prvým obývaním, sa uplatňuje aj na dodanie budovy, ktorá bola pred prestavbou obývaná, hoci dotknutý členský štát vo svojom vnútroštátnom práve nedefinoval pravidlá na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov, ako mu to umožňuje druhé z uvedených ustanovení.
- 18 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH členské štáty môžu za zdaniteľnú osobu považovať kohokoľvek, kto príležitostne uskutočňuje dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním.
- 19 Článok 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice stanovuje oslobodenie od dane v prípade dodania iných budov, než sú tie upravené v článku 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice, teda iných budov než tých, ktorých dodanie sa uskutočňuje pred ich „prvým obývaním“ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 55).
- 20 Tieto ustanovenia v praxi rozlišujú medzi starými budovami, ktorých predaj v zásade nepodlieha DPH, a novostavbami, ktorých predaj podlieha tejto dani bez ohľadu na to, či sa uskutočňuje v rámci trvalej hospodárskej činnosti alebo príležitostne (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 56 citovanú judikatúru). V dôsledku toho dodanie budovy pred jej „prvým obývaním“ zdaniteľnou osobou podlieha dani, zatiaľ čo dodanie budovy po jej „prvom obývaní“ konečnému spotrebiteľovi je od nej oslobodené.
- 21 *Ratio legis* uvedených ustanovení predstavuje relatívna absencia pridanej hodnoty vyplývajúcej z predaja existujúcej budovy. Následný predaj budovy po jej prvom dodaní konečnému spotrebiteľovi, ktoré znamená koniec výrobného procesu, totiž nevytvára značnú pridanú hodnotu, v dôsledku čoho musí byť v zásade oslobodený od dane (rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 57 a citovaná judikatúra).

- 22 Hoci smernica o DPH vo svojom článku 12 ods. 1 písm. a) zavádza pojem „prvé obývanie“ bez toho, aby ho definovala, prípravné práce na šiestej smernici 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), ktoré sú naďalej relevantné na účely smernice o DPH, spresňujú, že kritérium „prvého obývania“ budovy treba chápať tak, že zodpovedá kritériu prvého využívania nehnuteľnosti jeho vlastníkom alebo nájomcom.
- 23 Vzhľadom na to, že dodanie starej budovy, ktorá bola prestavaná, podobne ako dodanie novej budovy pred jej prvým obývaním, vytvára pridanú hodnotu, spĺňa kritérium „prvého obývania“ uvedené v článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH a tvorí transakciu podliehajúcu zdaneniu.
- 24 Hoci sú teda členské štáty oprávnené podľa článku 12 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH vymedziť pravidlá uplatňovania kritéria „prvého obývania“ na prestavby budov, toto ustanovenie nemožno vykladať v tom zmysle, že členské štáty sú oprávnené zmeniť vo svojich vnútroštátnych právnych poriadkoch samotný pojem „prvé obývanie“, inak by bol ohrozený potrebný účinok oslobodenia od dane stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. j) uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 45).
- 25 Súdny dvor tak spresnil obrysy pojmu „prestavba budovy“, pričom konštatoval, že dotknutá budova musí prejsť zásadnými zmenami, ktorých účelom je zmeniť jej užívanie alebo podstatným spôsobom zmeniť podmienky jej obývania (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 52).
- 26 S výhradou dodržania rozsahu tohto pojmu môžu členské štáty uplatniť možnosť stanovenú v článku 12 ods. 2 druhom pododseku smernice o DPH napríklad tak, že stanovia kvantitatívne kritérium, podľa ktorého musia náklady na takúto prestavbu dosiahnuť určitý percentuálny podiel z pôvodnej hodnoty dotknutej budovy, aby bol jej predaj zdanený na účely DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 48).
- 27 Hoci v prejednávanvej veci belgický zákonodarca nevyužil túto možnosť prijatím takýchto záväzných ustanovení, belgické správne orgány vo svojej správnej praxi týkajúcej sa článku 44 ods. 3 bodu 1 zákona o DPH prirovnali staré budovy, ktoré prešli takými prestavbami, že nadobudli vlastnosti novostavieb, k novostavbám.
- 28 Je pravda, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je pri preberaní smernice na to, aby bola splnená požiadavka právnej istoty, zvlášť dôležité to, aby právna situácia bola pre jednotlivca vymedzená presne a jasne, a to tak, aby mohol rozpoznať všetky svoje práva a prípadne ich uplatniť pred vnútroštátnymi súdmi (rozsudok zo 7. júna 2007, Komisia/Grécko, C-178/05, EU:C:2007:317, bod 33 a citovaná judikatúra).
- 29 Vzhľadom na to, že dotknutý členský štát nevyužil možnosť definovať pravidlá na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov, ktorú poskytuje článok 12 ods. 2 druhý pododsek smernice o DPH prostredníctvom záväzných ustanovení vnútroštátneho práva, nemožno tvrdiť, že určité prestavby budovy nemôžu podliehať DPH v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice v spojení s článkom 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice a judikatúrou Súdneho dvora na základe výkladu pojmu „prvé obývanie“ stanoveného v ustanoveniach vnútroštátneho práva.

- 30 Viedlo by to totiž k záveru, že využitie možnosti členského štátu definovať pravidlá na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov by znamenalo zdanenie budovy na účely DPH, hoci táto daňová povinnosť v skutočnosti vyplýva zo základnej zásady, podľa ktorej zdanenie určuje práve pridaná hodnota a definície vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora. V tejto súvislosti treba uviesť, že v prejednáwanej veci sa zdá, že „zásadná“ povaha zmien v zmysle judikatúry citovanej v bode 25 tohto rozsudku nevyvoláva pochybnosti, čo musí potvrdiť vnútroštátny súd.
- 31 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy nepriznáva neexistencia záväznej definície pravidiel na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov vo vnútroštátnom práve priamy účinok oslobodenia týchto budov od dane, hoci výklad vnútroštátneho práva v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH v spojení s článkom 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice a relevantnou judikatúrou Súdneho dvora naopak vedie k odmietnutiu požadovaného oslobodenia od dane.
- 32 Na položenú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH v spojení s jej článkom 12 ods. 1 a 2 sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od dane stanovené v tomto prvom ustanovení na dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, s výnimkou tých, ktorých dodanie sa uskutoční pred ich prvým obývaním, sa uplatňuje aj na dodanie budovy, ktorá bola pred prestavbou obývaná, hoci dotknutý členský štát vo svojom vnútroštátnom práve nedefinoval pravidlá na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov, ako mu to umožňuje druhé z uvedených ustanovení.

## O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

**Článok 135 ods. 1 písm. j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s jej článkom 12 ods. 1 a 2**

**sa má vykladať v tom zmysle, že:**

**oslobodenie od dane stanovené v tomto prvom ustanovení na dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, s výnimkou tých, ktorých dodanie sa uskutoční pred ich prvým obývaním, sa uplatňuje aj na dodanie budovy, ktorá bola pred prestavbou obývaná, hoci dotknutý členský štát vo svojom vnútroštátnom práve nedefinoval pravidlá na uplatňovanie kritéria prvého obývania na prestavbu budov, ako mu to umožňuje druhé z uvedených ustanovení.**

Podpisy