



Zbierka súdnych rozhodnutí

UZNESENIE SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 10. februára 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 392 – Režim dane z marže – Pôsobnosť – Dodania budov a stavebných pozemkov zakúpených na účely opätovného predaja – Zdaniteľná osoba, ktorá pri nadobudnutí nehnuteľností nemala právo na odpočítanie dane – Opätovný predaj podliehajúci DPH – Pojem „stavebné pozemky““

Vo veci C-191/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour administrative d'appel de Lyon (Odvolací súd Lyon, Francúzsko) z 18. marca 2021 a doručený Súdnemu dvoru 25. marca 2021, ktorý súvisí s konaním:

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

proti

Les Anges d'Eux SARL,

Echo 5 SARL,

Cletimmo SAS,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Passer, sudcovia F. Biltgen a L. Arastey Sahún (spravodajkyňa),

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vo veci rozhodne odôvodneným uznesením v súlade s článkom 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora,

vymagal toto

* Jazyk konania: francúzština.

Uznesenie

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 392 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (minister hospodárstva, financií a obnovy, Francúzsko) (ďalej len „daňová správa“) a spoločnosťami Les Anges d'Eux SARL, Echo 5 SARL a Cletimmo SAS vo veci dodatočných výmerov dane z pridanej hodnoty (DPH) za dodanie stavebných pozemkov, ktoré boli pôvodne nadobudnuté ako zastavané pozemky.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc 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.“

- 4 Článok 12 tejto 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 na 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.

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

5 Článok 73 uvedenej smernice stanovuje:

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

6 Kapitola 1 s názvom „Výnimky uplatňované do zavedenia konečného režimu“ hlavy XIII tej istej smernice, nazvanej „Výnimky“, obsahuje článok 392, ktorý stanovuje:

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

Francúzske právo

7 Článok 260 code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) v znení uplatniteľnom na dotknuté zdaňovacie obdobie stanovuje:

„Na vlastnú žiadosť môžu [DPH] uhradiť:

...

5a) Osoby, ktoré uskutočňujú plnenie uvedené v článku 261 ods. 5;

...“

8 Článok 261 tohto zákonníka stanovuje:

„Od [DPH] sú oslobodené:

...

5. (Transakcie s nehnuteľnosťami):

...

2° Dodania budov dokončených pred viac ako piatimi rokmi.

...“

9 Článok 268 uvedeného zákonníka znie takto:

„Pokiaľ ide o dodanie stavebného pozemku alebo plnenie uvedené v článku 261 ods. 2 bode 5, pre ktoré sa uskutočnila voľba podľa článku 260 bodu 5a, v prípade, že prevodcovi nevznikol nárok na odpočítanie [DPH], je základom dane rozdiel medzi:

1° na jednej strane vyjadrenou cenou a nákladmi, ktoré sa k nej prirátujú,

2° na druhej strane, v závislosti od jednotlivého prípadu:

a) sumami, ktoré prevodca z akéhokoľvek právneho titulu zaplatil za nadobudnutie pozemku alebo budovy;

b) nominálnou hodnotou akcií alebo podielov získaných ako protihodnotu za nepeňažné vklady, ktoré uskutočnil.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 10 Spoločnosti Les Anges d'Eux, Echo 5 a Cletimmo, žalované vo veci samej, pôsobia v oblasti nákupu a predaja vlastných nehnuteľností.
- 11 V rámci tejto činnosti Les Anges d'Eux a Cletimmo nadobudli od súkromných osôb zastavané pozemky tvorené parcelami, z ktorých na každej sa nachádzal obytný dom s príslušným pozemkom a príslušenstvom, pričom tieto transakcie nespádali pod smernicu o DPH. Echo 5 uskutočnila podobnú transakciu, pričom jediný rozdiel spočíval v tom, že súčasťou nehnuteľnosti, ktorú nadobudla, bol obytný dom s dvorom a záhradou, príslušenstvom, vodným zdrojom a zalesneným pozemkom.
- 12 Žalované vo veci samej následne rozdelili alebo scelili neupravené pozemky, na ktorých stoja pôvodné stavby, s cieľom predat' tieto parcely ako stavebné pozemky, pričom tieto transakcie podliehali DPH v rámci režimu dane z marže stanoveného v článku 268 Všeobecného daňového zákonníka, ktorým sa do francúzskeho práva prebral článok 392 smernice o DPH.
- 13 Po vykonaní kontrol daňová správa spochybnila uplatnenie tohto režimu a vydala dodatočné výmery DPH z celej predajnej ceny prevedených pozemkov za obdobie od 1. januára 2013 do 31. decembra 2014 v prípade spoločnosti Les Anges d'Eux, za obdobie od 1. januára do 31. decembra 2014 a za november 2015 v prípade spoločnosti Echo 5, ako aj za obdobie od 1. januára 2014 do 31. decembra 2014 v prípade spoločnosti Cletimmo.
- 14 Tribunal administratif de Lyon (Správny súd Lyon, Francúzsko) rozsudkami zo 6. novembra, 20. novembra a 11. decembra 2018 takmer v celom rozsahu vyhovel návrhom žalovaných vo veci samej na úplné zrušenie týchto dodatočných výmerov DPH vrátane príslušných úrokov z omeškania, a to v neprospech daňovej správy.
- 15 Daňová správa podala proti týmto rozsudkom odvolanie na vnútroštátny súd, pričom tvrdila, že nevyhnutným predpokladom uplatnenia režimu DPH z marže je, aby opätovne predávaný majetok mal rovnakú právnu kvalifikáciu ako nadobudnutý majetok, pričom pojem „kúpa a opätovný predaj“ stavebných pozemkov treba chápať tak, že nepripúšťa žiadne úpravy. Daňová správa sa okrem toho domnieva, že tento odchylný režim sa nemôže uplatniť pri plnení spočívajúcom v predaji pozemku, ktorý bol pôvodne nadobudnutý ako pozemok, na ktorom bola postavená budova, a následne rozdelený na parcely, ako stavebného pozemku, a že DPH sa musí zaplatiť z celkovej ceny za prevod.

- 16 Žalované vo veci samej tvrdia, že režim DPH z marže sa môže uplatniť na prevod stavebných pozemkov, v prípade ktorých nevzniklo pri ich nadobudnutí právo na odpočítanie dane, pričom okolnosť, že pred prevodom došlo k zmene fyzických vlastností a právnej kvalifikácie kúpeného majetku, je podľa ich názoru irelevantná.
- 17 Vnútroštátny súd sa domnieva, že riešenie sporu vo veci samej závisí od spresnení, ktoré Súdny dvor poskytne k výkladu článku 392 smernice o DPH.
- 18 Za týchto podmienok Cour administrative d'appel de Lyon (Odvolací správny súd Lyon, Francúzsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 392 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov v týchto dvoch prípadoch:

- ak sa tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami;
- ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmene ich vlastností, ako je ich rozdelenie na parcely?“

O prejudiciálnej otázke

- 19 Podľa článku 99 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak možno odpoveď na prejudiciálnu otázku jednoznačne vyvodíť z judikatúry alebo ak odpoveď na takúto otázku nevyvoláva žiadne dôvodné pochybnosti, Súdny dvor môže na návrh sudcu spravodajcu po vypočutí generálneho advokáta kedykoľvek rozhodnúť formou odôvodneného uznesenia.
- 20 Toto ustanovenie treba uplatniť v rámci tohto prejudiciálneho konania, keďže odpoveď na položenú otázku možno jednoznačne vyvodíť z judikatúry Súdneho dvora, najmä z rozsudku z 30. septembra 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov, ak sa po prvé tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako nezastavané, stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami, a ak po druhé v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmene ich vlastností, ako je ich rozdelenie na parcely.
- 22 Pokiaľ ide v prvom rade o zastavané pozemky, ktoré sa stali stavebnými pozemkami, treba najskôr pripomenúť, že ako vyplýva z článku 392 smernice o DPH, členské štáty môžu ustanoviť, že pri dodaniach budov a stavebných pozemkov zakúpených na účely opätovného predaja zdaniteľnou osobou, ktorá nemala právo na odpočítanie dane pri nákupe, je základom dane rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou.
- 23 Článok 392 smernice o DPH teda predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady tejto smernice stanovenej v jej článku 73, podľa ktorej sa DPH vypočíta na základe protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, teda na základe predajnej ceny.

- 24 Táto výnimka sa má vykladať reštriktívne bez toho, aby bol článok 392 smernice o DPH zbavený svojej podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 48).
- 25 Okrem toho treba konštatovať, že podľa článku 12 ods. 3 smernice o DPH sa za „stavebný pozemok“ považuje neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty definujú ako stavebný pozemok (rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 49).
- 26 Zo všetkých týchto ustanovení vyplýva, že odchylný režim stanovený v článku 392 smernice o DPH sa uplatňuje len na stavebné pozemky, ktoré sú ako také definované členskými štátmi a boli zakúpené na účely ďalšieho predaja.
- 27 Predpokladom uplatnenia režimu dane z marže podľa článku 392 smernice o DPH je teda právna totožnosť nadobudnutého a následne predávaného majetku.
- 28 V prejednávanej veci Les Anges d'Eux a Cletimmo nadobudli zastavané pozemky tvorené parcelami, z ktorých na každej sa nachádzal obytný dom s príslušným pozemkom a príslušenstvom. Nehnuteľnosť nadobudnutá spoločnosťou Echo 5 zahŕňala obytný dom s dvorom a záhradou, príslušenstvom, vodným zdrojom a zalesneným pozemkom. Žalované vo veci samej následne rozdelili alebo scelili parcely v rámci uvedených pozemkov na účely ich opätovného predaja ako stavebných pozemkov.
- 29 Vnútroštátnemu súdu preto prináleží, aby s prihliadnutím na definície stanovené vnútroštátnou právnou úpravou a všetky okolnosti, za ktorých sa uskutočnili plnenia, o ktoré ide vo veci samej, overil, či majetok nadobudnutý žalovanými spadá pod pojem „stavebný pozemok“ v zmysle článku 12 ods. 3 smernice o DPH, a patrí do pôsobnosti článku 392 tejto smernice.
- 30 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či článok 392 smernice o DPH nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je ich rozdelenie na parcely, treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že tento článok sa má vykladať v tom zmysle, že pripúšťa uplatnenie režimu dane z marže na dodanie takýchto pozemkov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 62).
- 31 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že hoci článok 392 smernice o DPH odkazuje na „dodanie stavebných pozemkov zakúpených na účely opätovného predaja“, nemožno dospieť k záveru, že tento výraz zakazuje, aby zdaniteľný obchodník upravil pozemky, pokiaľ ich možno považovať za stavebné pozemky pri ich opätovnom predaji. Takýto záver totiž nevyplýva ani zo zámerov normotvorcu Únie v súvislosti s týmto ustanovením, ani z jeho kontextuálneho výkladu (rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 60).
- 32 Pokiaľ sa podľa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutého členského štátu nezastavaný pozemok považuje za stavebný pozemok, zmeny, ktoré sa na ňom vykonajú na účely jeho úpravy, pričom je tak naďalej určený na výstavbu, nemajú vplyv na jeho kvalifikáciu ako „stavebného pozemku“, ak tieto úpravy nemožno považovať za „budovy“ (rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 61).

- 33 Článok 392 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni uplatneniu režimu dane z marže pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov, ktoré za také považuje vnútroštátne právo, v situácii, keď v prípade týchto pozemkov došlo k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely.
- 34 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 392 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov, pokiaľ sa tieto pozemky stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami, ale pripúšťa uplatnenie tohto režimu pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov, ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely.

O trovách

- 35 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.

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

Článok 392 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa uplatnenie režimu dane z marže pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov, pokiaľ sa tieto pozemky stali od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami, ale pripúšťa uplatnenie tohto režimu pri plneniach spočívajúcich v dodaní stavebných pozemkov, ak v prípade týchto pozemkov došlo od ich nadobudnutia do ich opätovného predaja zdaniteľnou osobou k zmenám ich vlastností, ako je rozdelenie pozemku na parcely.

Podpisy