



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 16. novembra 2017\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 12 ods. 1 a 2 – Článok 135 ods. 1 písm. j) – Zdaniteľné transakcie – Oslobodenie dodania budov od dane – Pojem ‚prvé obývanie‘ – Pojem ‚prestavba‘“

Vo veci C-308/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelný Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 23. februára 2016 a doručený Súdnemu dvoru 30. mája 2016, ktorý súvisí s konaním:

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.**

proti

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,**

SÚDNY DVOR (druhá komora)

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Rosas, C. Toader (spravodajkyňa), A. Prechal a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 4. júla 2017,

vyhlásil tento

\* Jazyk konania: poľština.

## 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 Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (ďalej len „Kozuba“) na jednej strane a Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (riaditeľ daňovej komory vo Varšave, Poľsko, ďalej len „riaditeľ“) na druhej strane vo veci uplatnenia dane z pridanej hodnoty (DPH) na predaj budovy, ktorú jej vlastník využíval pre vlastné potreby a ktorá bola pred týmto predajom zrekonštruovaná.

### Právny rámec

#### Právo Únie

- 3 Odôvodnenia 7 a 35 smernice o DPH znejú:

„(7) Aj keď sadzby a oslobodenia od dane nie sú úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca.

(35) Mal by sa vypracovať spoločný zoznam oslobodení od dane, aby sa vlastné zdroje Spoločenstva mohli vo všetkých členských štátoch vyberať jednotným spôsobom.“
- 4 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;

...“
- 5 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.“
- 6 Podľa článku 12 ods. 1 a 2 uvedenej smernice:

„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.“

- 7 Podľa článku 14 ods. 1 smernice o DPH sa za „dodanie tovaru“ považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.
- 8 Článok 135 ods. 1 tejto smernice, ktorý sa nachádza v jej kapitole 3 s názvom „Oslobodenie od dane pri iných činnostiach“, stanovuje:

„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);

...“

### ***Poľské právo***

- 9 Článok 2 bod 14 ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. č. 54, čiastka 535) v znení zmien (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Na účely týchto ustanovení sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

...

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

a) postavené alebo

b) zrekonštruované, ak náklady vynaložené v súvislosti s rekonštrukciou v zmysle predpisov o dani z príjmu predstavovali najmenej 30 % pôvodnej hodnoty;

...“

- 10 Článok 43 ods. 1 body 10 a 10a a článok 43 ods. 7a tohto zákona stanovujú:

„1. Od dane sú oslobodené:

...

10. dodanie budov, stavieb alebo ich častí okrem prípadu, ak:
  - a) sa dodanie uskutoční v rámci prvého obývania alebo pred ním,
  - b) medzi prvým obývaním a dodaním budovy, stavby alebo ich časti uplynuli menej ako 2 roky;
- 10a. dodanie budov, stavieb alebo ich častí, ktoré je vylúčené z oslobodenia od dane podľa bodu 10, ak:
  - a) dodávateľ nemal v prípade dodania dotknutého majetku právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe,
  - b) dodávateľovi nevznikli náklady na rekonštrukciu dodaného majetku zakladajúce právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe alebo v prípade, že by mu takéto náklady vznikli, ich výška bola nižšia než 30 % pôvodnej hodnoty uvedeného majetku,

...

7a. Podmienka uvedená v odseku 1 bode 10a písm. b) sa neuplatní, ak budovy, stavby alebo ich časti po tom, čo boli zrekonštruované, používala zdaniteľná osoba na uskutočňovanie zdaniteľných transakcií počas obdobia najmenej piatich rokov.“

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

- 11 Dňa 17. septembra 2005 spoločnosť Poltrex sp. z o.o. so sídlom v Poľsku, ktorej názov bol následne zmenený na Kozuba, rozhodla o zvýšení svojho základného imania. V ten istý deň jeden zo spoločníkov vložil do spoločnosti obytnú budovu, ktorá sa nachádza v oblasti Jabłonka (Poľsko) (ďalej len „dotknutá budova“) a bola postavená v roku 1992.
- 12 V roku 2006 bola dotknutá budova zrekonštruovaná na účely ekonomickej činnosti spoločnosti Kozuba, pričom táto spoločnosť vykonala na tento účel investície vo výške približne 55 % pôvodnej hodnoty tohto majetku. Po dokončení prác bola dotknutá budova 31. júla 2007 zapísaná na zoznam dlhodobého majetku ako iný hmotný majetok do rubriky „vzorový dom“, pod ktorou zostala zapísaná až do svojho predaja tretej osobe 15. januára 2009.
- 13 Vzhľadom na to, že išlo o existujúcu budovu, Kozuba sa domnievala, že tento predaj bol oslobodený od DPH, a vo svojom daňovom priznaní k DPH neuviedla zisk, ktorý bol dosiahnutý v dôsledku tohto predaja za prvý štvrtrok 2009.
- 14 Rozhodnutím z 12. apríla 2013 Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (riaditeľ úradu daňovej kontroly, Poľsko), ktorý usúdil, že Kozuba vo svojom daňovom priznaní k DPH za prvý štvrtrok 2009 bezdôvodne neuviedla zisk dosiahnutý z predaja dotknutej budovy, stanovil výšku zdanenia spoločnosti Kozuba na účely DPH za toto obdobie, pričom doň zahrnul sumu získanú predajom tejto budovy.
- 15 Dňa 17. mája 2013 sa Kozuba obrátila na riaditeľa s opravným prostriedkom smerujúcim proti tomuto rozhodnutiu.
- 16 Rozhodnutím z 30. júla 2013 riaditeľ potvrdil rozhodnutie riaditeľa úradu daňovej kontroly. Riaditeľ podobne ako riaditeľ úradu daňovej kontroly totiž usúdil, že hoci v nadväznosti na vykonanú rekonštrukciu sa dotknutá budova z účtovného hľadiska využívala od 31. júla 2007 pre vlastné potreby spoločnosti, táto skutočnosť nevedla k tomu, že by sa po tomto dátume uskutočňovali zdaniteľné transakcie. V dôsledku toho jednak dátum „prvého obývania“ dotknutej budovy v čase po uskutočnení rekonštrukcie mal byť stanovený nie na 31. júl 2007, ale na 15. január 2009, keďže tento posledný uvedený dátum zodpovedá dátumu, keď sa uskutočnila prvá zdaniteľná transakcia súvisiaca

s dotknutou budovou v čase po jej rekonštrukcii, a to konkrétne jej predaj, a jednak Kozuba sa nemohla domáhať oslobodenia od dane podľa článku 43 ods. 1 bodu 10 zákona o DPH, pretože tento predaj sa uskutočnil v rámci prvého obývania dotknutej budovy.

- 17 Kozuba podala proti tomuto rozhodnutiu riaditeľa žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Správny súd pre vojvodstvo vo Varšave, Poľsko), ktorý rozsudkom z 22. mája 2014 zrušil toto rozhodnutie z dôvodov procesnej povahy. Tento súd však potvrdil dôvodnosť rozhodnutia z hľadiska daňovej správy.
- 18 Kozuba podala proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 19 Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd spresňuje, že prebratie článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH do poľského práva vyvoláva pochybnosti, pokiaľ ide o súlad pojmu „prvé obývanie“, vymedzeného v článku 2 bode 14 zákona o DPH a použitého v článku 43 ods. 1 bode 10 toho istého zákona, so smernicou o DPH.
- 20 V tejto súvislosti uvedený súd zdôrazňuje, že je nevyhnutné zistiť, či pojem „prvé obývanie“ budovy v zmysle článku 12 ods. 1 smernice o DPH treba chápať v tom zmysle, že k prvému obývaniu musí dôjsť v rámci zdaniteľnej transakcie.
- 21 Tento súd takisto vyjadruje pochybnosti, pokiaľ ide o podmienku nachádzajúcu sa v článku 2 bode 14 zákona o DPH, podľa ktorej možno v prípade rekonštrukcie budovy uplatniť oslobodenie od DPH len vtedy, ak sú náklady na rekonštrukciu nižšie ako 30 % pôvodnej hodnoty dotknutej budovy. Poľské právo tak považuje každú rekonštrukciu budovy vytvárajúcu pridanú hodnotu, ktorá je rovnaká alebo vyššia ako táto prahová hodnota, za prestavbu v zmysle článku 12 ods. 2 smernice o DPH, ktorá môže viesť k „novému prvému obývaniu“, čo odôvodňovalo nové uplatnenie DPH.
- 22 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 135 ods. 1 písm. j) smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave (článku 43 ods. 1 bodu 10 [zákona o DPH])..., ktorá stanovuje, že dodanie budov, stavieb alebo ich častí je oslobodené od DPH okrem prípadu, ak:

- a) sa dodanie uskutoční v rámci prvého obývania alebo pred ním,
- b) medzi prvým obývaním a dodaním budovy, stavby alebo ich častí 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 transakcií po tom, čo tieto budovy, stavby alebo ich časti boli:

- a) postavené alebo
- b) zrekonštruované, ak náklady vynaložené v súvislosti s rekonštrukciou v zmysle predpisov o dani z príjmu predstavovali najmenej 30 % pôvodnej hodnoty?“

### **O prejudiciálnej otázke**

- 23 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 12 ods. 1 a 2 a článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, na základe ktorej podlieha oslobodenie dodania budov od DPH dvojitej

podmienke, a to aby sa transakcia netýkala dodania, ktoré sa uskutočnilo v rámci prvého obývania, ku ktorému došlo v rámci zdaniteľnej transakcie, a aby v prípade rekonštrukcie existujúcej budovy boli náklady vynaložené na tento účel nižšie ako 30 % pôvodnej hodnoty tejto budovy.

- 24 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernicou o DPH vznikol spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (rozsudok z 11. mája 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, bod 25 a citovaná judikatúra).
- 25 Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) tejto smernice podlieha DPH dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.
- 26 Podľa článku 9 ods. 1 uvedenej smernice je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. „Ekonomickou činnosťou“ je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.
- 27 Ako uviedol generálny advokát v bode 43 svojich návrhov, smernica o DPH tak zohľadňuje odborný a obvyklý charakter výkonu ekonomických činností ako všeobecných kritérií, na základe ktorých sa osobám vykonávajúcim tieto činnosti pripisuje postavenie zdaniteľnej osoby na účely DPH. Tieto kritériá sú však upravené, pokiaľ ide o transakcie s nehnuteľným majetkom, pretože smernica o DPH v súlade s jej článkom 12 ods. 1 písm. a) umožňuje, aby členské štáty považovali za zdaniteľnú osobu aj každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním.
- 28 Článok 14 ods. 1 smernice o DPH definuje „dodanie tovaru“ ako prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.
- 29 Článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH zas upravuje oslobodenie od DPH v prípade iného dodania budov, než je upravené v článku 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice.
- 30 Článok 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice odkazuje na dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním. Tieto ustanovenia posudzované vo vzájomnej súvislosti tak rozlišujú medzi tým, či ide o novú alebo existujúcu budovu, pričom predaj existujúceho nehnuteľného majetku v zásade nepodlieha DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 21).
- 31 *Ratio legis* týchto 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, hoci sa naň uplatňuje pojem „ekonomická činnosť“ v zmysle článku 9 smernice o DPH, totiž nevytvára značnú pridanú hodnotu, v dôsledku čoho musí byť v zásade oslobodený od dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52).
- 32 Článok 12 ods. 2 smernice o DPH takisto potvrdzuje, že práve pridaná hodnota určuje to, či dodanie budovy podlieha DPH, pretože toto ustanovenie oprávňuje členské štáty, aby stanovili pravidlá uplatňovania kritéria uvedeného v odseku 1 písm. a) toho istého článku, a to kritéria „prvého obývania“, na prestavby budov. Smernica o DPH tak umožňuje zdaňiť dodanie budov, ktoré boli predmetom prestavby, keďže v dôsledku tejto transakcie získava daná budova pridanú hodnotu podobne ako v prípade jej pôvodnej výstavby.



- 33 V prejednávanej veci bola dotknutá budova postavená v roku 1992 a jej predaj v roku 2009, ktorý je predmetom sporu vo veci samej, mohol byť v zásade oslobodený od DPH. Táto budova bola však po tom, čo bola začlenená do majetku spoločnosti Kozuba, zrekonštruovaná, čo viedlo k možnosti jej zdanenia na účely DPH, keďže v dôsledku týchto rekonštrukčných prác došlo k vytvoreniu pridanej hodnoty.
- 34 Právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, a to konkrétne 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 transakcií po tom, čo tieto budovy, stavby alebo ich časti boli postavené alebo zrekonštruované, ak náklady vynaložené na tento účel predstavujú najmenej 30 % pôvodnej hodnoty.
- 35 Poľský zákonodarca na jednej strane tým, že pojem „prvé obývanie“ posúdil ako uskutočnenie zdaniteľnej transakcie, vylúčil z uvedeného oslobodenia od dane obývania, ktoré nie sú zdrojom príjmu alebo ktoré nevedú k zdaniteľným transakciám, s tým dôsledkom, že oslobodenie od dane upravené v článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH sa neuplatňuje na prevod existujúcej budovy, ktorú – ako v prejednávanej veci – využíval jej vlastník pre vlastné obchodné potreby, a to z dôvodu, že toto využívanie nemožno považovať za „prvé obývanie“ pri absencii takejto zdaniteľnej transakcie. Na druhej strane v rozsahu, v akom rozšíril kritérium „prvého obývania“ na prestavby nehnuteľného majetku, stanovil kvantitatívne kritérium, podľa ktorého musia náklady na takúto prestavbu dosiahnuť určitý percentuálny podiel z pôvodnej hodnoty dotknutej budovy, a to v tomto prípade najmenej 30 % tejto hodnoty, aby bol jej predaj zdanený na účely DPH.
- 36 Za týchto okolností treba preskúmať, či článok 12 ods. 1 a 2 a článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH bránia takejto vnútroštátnej právnej úprave.
- 37 Po prvé, pokiaľ ide o pojem „prvé obývanie“, treba uviesť, že tento pojem sa nachádza v článku 12 smernice o DPH bez toho, aby v ňom bol definovaný.
- 38 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora znenie ustanovenia práva Únie, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právo členských štátov, si v zásade vyžaduje autonómny a jednotný výklad, ktorý treba hľadať s prihliadnutím na kontext ustanovenia a cieľ sledovaný príslušnou právnou úpravou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. októbra 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, bod 44 a citovanú judikatúru).
- 39 Takisto treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedených v článku 135 ods. 1 smernice o DPH sa majú vykladať doslovne, keďže predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej DPH podlieha každé dodanie tovaru a každé poskytnutie služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25 a citovaná judikatúra).
- 40 Výklad uvedených výrazov však musí byť v súlade s cieľmi, ktoré sledujú uvedené oslobodenia od dane, a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa výrazy použité na definovanie oslobodení stanovených v uvedenom článku mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval účinku (rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, bod 25 a citovaná judikatúra).
- 41 Ako predovšetkým vyplýva z prípravných prác 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 výkladu smernice o DPH, v kontexte oslobodení od dane upravených v článku 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice treba kritérium „prvého obývania“ budovy chápať tak, že zodpovedá kritériu prvého použitia majetku jeho majiteľom alebo nájomcom. V týchto

prípravných prácach je spresnené, že toto kritérium bolo stanovené na určenie okamihu, v ktorom je výrobok spôsobilý opustiť výrobný proces, aby vstúpil do odvetvia spotreby. Z tejto historickej analýzy však nevyplýva, že k používaniu majetku jeho vlastníkom musí dochádzať v rámci zdaniteľnej transakcie.

- 42 Následne, pokiaľ ide o kontext, do ktorého je začlenené toto ustanovenie, treba konštatovať, že – ako vyplýva z odôvodnenia 7 smernice o DPH – aj keď nie sú sadzby a oslobodenia od dane úplne harmonizované, spoločný systém DPH by mal viesť k neutrálnej hospodárskej súťaži v tom zmysle, že podobné tovary a služby majú na území každého členského štátu rovnaké daňové zaťaženie bez ohľadu na dĺžku výrobného a distribučného reťazca. Navyše z odôvodnenia 35 tejto smernice vyplýva, že by sa mal vypracovať spoločný zoznam oslobodení od dane, aby sa vlastné zdroje mohli vo všetkých členských štátoch vyberať jednotným spôsobom.
- 43 Z toho vyplýva, že zásada daňovej neutrality, prostredníctvom ktorej normotvorca Únie vyjadruje zásadu rovnosti zaobchádzania v oblasti DPH (rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, bod 49, a zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 21), bráni tomu, aby sa systém oslobodení od dane, tak ako bol prebratý do vnútroštátnych právnych úprav, uplatňoval v jednotlivých členských štátoch rozdielne.
- 44 Napokon účelom oslobodení od DPH je umožniť porovnateľný výber vlastných zdrojov Únie vo všetkých členských štátoch. Z toho vyplýva, že aj keď sa v článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH v spojení s článkom 12 tejto smernice, na ktorý odkazuje, uvádzajú podmienky oslobodenia od dane stanovené členskými štátmi, musia oslobodenia upravené v tomto ustanovení zodpovedať autonómny pojmom práva Únie, aby bolo možné jednotne a na základe spoločných pravidiel určiť základ DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, bod 47 a citovanú judikatúru).
- 45 Z toho najmä vyplýva, že hoci článok 12 ods. 2 smernice o DPH umožňuje členským štátom stanoviť pravidlá uplatňovania kritéria, uvedeného v odseku 1 písm. a) tohto článku, na prestavby budov, a to najmä v súvislosti s dodaním budovy pred jej prvým obývaním, nemožno toto ustanovenie vykladať v tom zmysle, že členské štáty disponujú voľnosťou na to, aby vo svojich vnútroštátnych právnych úpravách zmenili samotný pojem „prvé obývanie“, keďže by došlo k narušeniu potrebného účinku uvedeného oslobodenia od dane.
- 46 Z doslovnej analýzy článku 12 a článku 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH v spojení s preskúmaním kontextu a cieľov sledovaných touto smernicou tak vyplýva, že táto smernica členským štátom nepriznáva možnosť podmieňovať alebo zužovať oslobodenia, ktoré sú v nej upravené.
- 47 Z toho vyplýva, že členské štáty nie sú najmä oprávnené uplatniť na oslobodenie od DPH v oblasti dodania budov v čase po ich prvom obývaní podmienku, ktorú smernica o DPH neupravuje, a to aby k tomuto prvému obývaniu došlo v rámci zdaniteľnej transakcie.
- 48 Po druhé, pokiaľ ide o možnosť členských štátov vymedziť na základe článku 12 ods. 2 smernice o DPH pravidlá uplatňovania kritéria „prvého obývania“, uvedeného v odseku 1 písm. a) tohto istého článku, na prestavby budov, treba uviesť, že stanovenie kvantitatívneho kritéria, podľa ktorého musia náklady na takúto prestavbu dosiahnuť určitý percentuálny podiel z pôvodnej hodnoty dotknutej budovy, a to v tomto prípade najmenej 30 % tejto hodnoty, aby došlo k zdaneniu na účely DPH, predstavuje vykonanie tejto možnosti.
- 49 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že dotknutá budova je nehnuteľným majetkom, ktorý bol zrekonštruovaný, pričom náklady na túto rekonštrukciu presiahli 30 % jeho pôvodnej hodnoty.



- 50 Ako uviedol generálny advokát v bode 69 svojich návrhov, v dôsledku toho je potrebné, aby bol obsah pojmu „prestavba“, ktorý sa nachádza v článku 12 ods. 2 smernice o DPH, spresnený z kvalitatívneho hľadiska.
- 51 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica o DPH výslovne nedefinuje pojem „prestavba“.
- 52 Hoci nie je takýto pojem jednoznačný, ako to potvrdzujú jeho jednotlivé jazykové verzie, ako napríklad v anglickom jazyku „*conversions*“, v nemeckom jazyku „*Umbauten*“, v rumunskom jazyku „*transformări*“ a v poľskom jazyku „*przebudowa*“, prinajmenšom naznačuje, že na dotknutej budove musia byť vykonané podstatné zmeny, ktorých účelom je zmeniť jej užívanie alebo podstatným spôsobom zmeniť podmienky jej obývania.
- 53 Tento výklad pojmu „prestavba“ je podporený judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej sa od DPH oslobodí transakcia spočívajúca v dodaní nehnuteľného majetku, ktorý tvorí pozemok a existujúca budova, ktorá je v prestavbe na novú budovu, pretože v okamihu tohto dodania boli na existujúcej budove vykonané len čiastočné demolačné práce a prinajmenšom bola ešte ako taká využívaná (rozsudok z 12. júla 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, bod 39).
- 54 Pojem „prestavba“ tak zahŕňa najmä prípad, keď boli uskutočnené kompletné práce alebo dostatočne pokročilé práce, po skončení ktorých sa bude dotknutá budova využívať na iný účel.
- 55 Výklad pojmu „prestavba“ nachádzajúceho sa v bode 52 tohto rozsudku je navyše začlenený do cieľa smernice o DPH, a to najmä cieľa spočívajúceho v zdaňovaní transakcie, ktorej účelom je zvýšiť hodnotu dotknutého majetku. Ako v podstate uviedol generálny advokát v bodoch 71 a 72 svojich návrhov, v prípade nových budov je táto pridaná hodnota výsledkom stavebných prác, v dôsledku ktorých došlo k podstatnej zmene reálneho stavu z dôvodu prechodu z nezastavaného, ba dokonca nepripraveného pozemku k obývateľnej budove. V prípade existujúcich budov vzniká uvedená pridaná hodnota vtedy, ak došlo k podstatnej prestavbe spôsobom, že dotknutú existujúcu budovu možno považovať za novú budovu.
- 56 V prejednávanej veci treba uviesť, že pojem „prestavba“ nachádzajúci sa v článku 12 ods. 2 smernice o DPH bol do poľského práva prebratý do článku 2 bodu 14 zákona o DPH tým, že sa použil pojem „rekonštrukcia“.
- 57 Ak by však posledný uvedený pojem vnútroštátne súdy vykladali ako synonymum pojmu „prestavba“ v zmysle, ktorý bol spresnený v bode 52 tohto rozsudku, takto vzniknutý terminologický rozdiel nemôže sám osebe spôsobiť nezlučiteľnosť zákona o DPH so smernicou o DPH.
- 58 V prejednávanej veci náklady na „rekonštrukciu“ dotknutej budovy dosiahli 55 % jej pôvodnej hodnoty. Hoci takýto percentuálny podiel *a priori* naznačuje, že zmeny, ktoré boli vykonané na budove, mohli vzhľadom na svoj rozsah prispieť k podstatnej zmene podmienok obývania, vnútroštátnemu súdu prináleží, aby na základe dôkazov, ktoré má k dispozícii, posúdil, v akom rozsahu „rekonštrukcia“, o ktorú ide vo veci samej, viedla k podstatnej zmene tejto budovy v zmysle, ktorý bol spresnený v bode 52 tohto rozsudku.
- 59 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 12 ods. 1 a 2 a článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje oslobodenie od DPH v prípade dodania budov tým, aby k prvému obývaniu týchto budov došlo v rámci zdaniteľnej transakcie. Tie isté ustanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby takáto vnútroštátna právna úprava podmieňovala to isté oslobodenie tým, aby v prípade „rekonštrukcie“ existujúcej budovy nepresiahli náklady na rekonštrukciu 30 % jej pôvodnej hodnoty, pokiaľ by sa pojem

„rekonštrukcia“ vykladal rovnako ako pojem „prestavba“ nachádzajúci sa v článku 12 ods. 2 smernice o DPH, a to v tom zmysle, že na dotknutej budove sa musia vykonať podstatné zmeny, ktorých účelom je zmeniť jej užívanie alebo podstatným spôsobom zmeniť podmienky jej obývania.

## O trovách

- 60 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 (druhá komora) rozhodol takto:

**Článok 12 ods. 1 a 2 a článok 135 ods. 1 písm. j) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje oslobodenie od dane z pridanej hodnoty v prípade dodania budov tým, aby k prvému obývaniu týchto budov došlo v rámci zdaniteľnej transakcie. Tie isté ustanovenia sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia tomu, aby takáto vnútroštátna právna úprava podmieňovala to isté oslobodenie tým, aby v prípade „rekonštrukcie“ existujúcej budovy nepresiahli náklady na rekonštrukciu 30 % jej pôvodnej hodnoty, pokiaľ by sa pojem „rekonštrukcia“ vykladal rovnako ako pojem „prestavba“ nachádzajúci sa v článku 12 ods. 2 smernice 2006/112, a to v tom zmysle, že na dotknutej budove sa musia vykonať podstatné zmeny, ktorých účelom je zmeniť jej užívanie alebo podstatným spôsobom zmeniť podmienky jej obývania.**

Podpisy