Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 20. mája 2021 [1]

Vec C-299/20

Icade Promotion SAS, predtým Icade Promotion Logement SAS
proti
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Režim dane z marže – Pôsobnosť – Dodania budov a stavebných pozemkov nadobudnutých na účely ďalšieho predaja – Zdaniteľná osoba, ktorá pri nadobudnutí nehnuteľnosti nemala právo na odpočítanie dane – Ďalší predaj podliehajúci DPH – Pojem ‚stavebné pozemky'"

I. Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v rámci sporu, ktorý vedie spoločnosť Icade Promotion SAS (ďalej len „navrhovateľka") proti francúzskej daňovej správe [konkrétne Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstvo pre verejnú činnosť a verejné účty)] vo veci vrátenia dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú navrhovateľka zaplatila pri predaji stavebných pozemkov jednotlivcom v rokoch 2007 a 2008.

2. Tento návrh sa týka výkladu článku 392 smernice 2006/112/ES [2] (ďalej len „smernica o DPH"), ktorý zavádza režim dane z marže ako výnimku zo všeobecnej právnej úpravy, ktorá stanovuje zdanenie predajnej ceny.

3. Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami v podstate pýta, či sa odchylná právna úprava dane z marže stanovená v článku 392 smernice o DPH uplatní na určité transakcie súvisiace s pozemkami, pri nadobudnutí ktorých zdaniteľná osoba nemala právo na odpočítanie dane, pokiaľ sú tieto pozemky po rozdelení na parcely a po úpravách ďalej predané ako stavebné pozemky.

4. Prejednávaná vec sa týka novej problematiky a Súdny dvor musí v rámci nej spresniť podmienky uplatnenia režimu dane z marže vo veľmi osobitnom prípade prostredníctvom výkladu kľúčových pojmov článku 392 smernice o DPH.

[1] Jazyk prednesu: francúzština.

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

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica o DPH

5. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH 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 povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

…"

6. 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 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.

3. Na účely písmena b) odseku 1 je ‚stavebný pozemok' akýkoľvek neupravený alebo upravený pozemok, ktorý členské štáty zadefinujú ako stavebný pozemok."

7. 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."

8. Článok 135 tejto smernice stanovuje:

„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);

k) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b);

…“

9. Článok 137 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií:

…

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

c) dodanie nezastavaných pozemkov okrem dodania stavebných pozemkov uvedených v článku 12 ods. 1 písm. b),

…“

10. V rámci hlavy XIII tejto smernice nazvanej „Výnimky“ kapitola 1 nazvaná „Výnimky uplatňované do zavedenia konečnej úpravy“ 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 kúpnou cenou.“

2. Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 1042/2013

11. Vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb[3] (ďalej len „vykonávacie nariadenie“), bol do posledného uvedeného nariadenia vložený článok 13b, ktorý stanovuje:

„Na účely uplatňovania smernice [o DPH] sa za ‚nehnuteľný majetok‘ považuje:

…

[3] Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1.

b) akákoľvek budova alebo stavba pripevnená k zemi alebo v zemi nad úrovňou mora alebo pod ňou, ktorá sa nemôže jednoducho rozobrať alebo premiestniť;

…“

12. Článok 31a vykonávacieho nariadenia stanovuje:

„1. K službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa článku 47 smernice [o DPH] patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Služby dostatočne priamo súvisia s nehnuteľným majetkom v týchto prípadoch:

a) v prípade, že sú odvodené z nehnuteľného majetku a že daný majetok tvorí základnú súčasť služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný;

b) v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na:

…

d) stavbu trvalých stavieb na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na trvalých stavbách, ako napríklad potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne;

…“

B. Francúzske právo

13. Článok 257 code général des impôts (všeobecný daňový zákonník) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podliehajú aj:

…

6. S výhradou bodu 7:

a) transakcie, ktoré sa týkajú nehnuteľností… a ktorých výsledok sa má zahrnúť do základu dane z príjmu ako priemyselné a obchodné zisky;

…

7. Transakcie, ktoré prispievajú k produkcii alebo k dodaniu nehnuteľností.

Tieto transakcie podliehajú dani, aj keď majú občiansku povahu.

(1) Ide najmä o:

a) predaj… stavebných pozemkov…;

Prvý pododsek sa týka najmä pozemkov, pre ktoré nadobúdateľ v lehote štyroch rokov od dátumu aktu, ktorý konštatuje transakciu… získa stavebné povolenie alebo začne práce potrebné na výstavbu budovy alebo skupiny budov, prípadne na výstavbu nových priestorov v podobe nadstavby.

Tieto ustanovenia sa neuplatnia na pozemky nadobudnuté fyzickými osobami, ktoré na nich chcú postaviť nehnuteľnosť na účely bývania.

…

b) predaj budov…“

14. Článok 268 všeobecného daňového zákonníka stanovuje:

„Pokiaľ ide o transakcie uvedené v článku 257 bode 6, základ dane z pridanej hodnoty tvorí rozdiel medzi:

a) na jednej strane vyjadrenou cenou a nákladmi, ktoré k nej treba prirátať, alebo predajnou hodnotou majetku, ak je vyššia než cena zvýšená o náklady;

b) na druhej strane…

   – … sumami, ktoré prevodca z akéhokoľvek dôvodu zaplatil za nadobudnutie majetku;

…“

15. Článok 231 ods. 1 prílohy II všeobecného daňového zákonníka, ktorého ustanovenia boli od 1. januára 2008 prebraté do článku 206, IV ods. 2 bodu 9 tejto prílohy, stanovuje:

„Osoby uvedené v bode 6 článku 257 všeobecného daňového zákonníka si nemôžu odpočítať daň, ktorou bola zaťažená nadobúdacia cena alebo cena výstavby nehnuteľností…“

III. Skutkový stav a spor vo veci samej

16. Navrhovateľka, ktorá pôsobí v oblasti rozdeľovania pozemkov na parcely, v rámci svojej činnosti nadobudla nezastavané pozemky od osôb, ktoré nepodliehali DPH (jednotlivci alebo orgány miestnej samosprávy).[4] Tieto transakcie teda nepodliehali DPH.

17. Navrhovateľka najprv pozemky rozdelila na parcely, ktoré napojila na rôzne siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie), a potom parcely napojené na inžinierske siete v rokoch 2007 a 2008 predala fyzickým osobám ako stavebné pozemky, aby na nich postavili nehnuteľnosť na účely bývania. Navrhovateľka na prevody stavebných pozemkov, ku ktorým došlo v období od 1. januára 2007 do 31. decembra 2008, uplatnila DPH z marže na základe ustanovení článku 257 bodu 6 a článku 268 všeobecného daňového zákonníka.

[4] Dátum pôvodného nadobudnutia týchto pozemkov nie je uvedený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania ani v pripomienkach účastníkov konania vo veci samej.

18. Následne si navrhovateľka u daňovej správy uplatňovala vrátenie DPH z marže, ktorú zaplatila vo výške 2 826 814 eur za rok 2007 a 2 369 881 eur za rok 2008. V tejto súvislosti napadla stanovisko daňovej správy, podľa ktorej prevod takých pozemkov mal podliehať DPH z marže. V záujme navrhovateľky totiž bolo, aby sa naň uplatnila všeobecná právna úprava DPH z predajnej ceny, lebo podľa vnútroštátnej právnej úpravy platnej v čase skutkových okolností sporu vo veci samej boli prevody stavebných pozemkov na fyzické osoby na účely výstavby obytnej nehnuteľnosti oslobodené od DPH. Naopak, rovnaká právna úprava zakazovala odpočítanie DPH zaplatenej pri kúpe nehnuteľností, ktorých ďalší predaj podliehal DPH z marže.

19. Keďže daňová správa jej sťažnosť zamietla, navrhovateľka podala na Tribunal administratif de Montreuil (Prvostupňový správny súd Montreuil, Francúzsko) žalobu, ktorá bola zamietnutá rozsudkom z 27. apríla 2012.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles, Francúzsko) prvýkrát zamietol odvolanie podané navrhovateľkou rozsudkom z 18. júla 2014.

21. Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) však tento rozsudok 28. decembra 2016 čiastočne zrušil a vrátil vec Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles), ktorý druhým rozsudkom z 19. októbra 2017 meritórne zamietol odvolanie podané navrhovateľkou.

22. Navrhovateľka preto podala na Conseil d'État (Štátna rada) kasačný opravný prostriedok proti tomuto druhému rozsudku.

23. Navrhovateľka tvrdí, že zrealizovala kúpy nezastavaných pozemkov mimo pôsobnosti DPH s cieľom ďalej ich predať bez zastavania, následne nadobudnuté pozemky rozdelila na parcely a napojila ich na rozličné inžinierske siete, a potom ich predala fyzickým osobám ako stavebné pozemky, aby na nich postavili nehnuteľnosť na účely bývania.

24. Navrhovateľka spochybňuje uplatnenie DPH z marže na takto uskutočnený predaj podľa ustanovení článku 257 bodu 6 v spojení s článkom 268 všeobecného daňového zákonníka tvrdením, že toto uplatnenie nie je v súlade s článkom 392 smernice o DPH, a to v dvoch ohľadoch.

25. Po prvé navrhovateľka uvádza, že článok 392 tejto smernice členským štátom umožňuje uplatniť na dodania stavebných pozemkov režim dane z marže len vtedy, keď zdaniteľná osoba, ktorá také dodania uskutočňuje, znášala pri nadobudnutí pozemkov DPH a nemohla si uplatniť právo na odpočítanie.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) však rozhodol, že neexistencia „práva na odpočítanie dane" pri nadobudnutí v zmysle článku 392 smernice o DPH sa vzťahuje len na prípady, v ktorých nadobudnutie nepodliehalo DPH.

27. Po druhé navrhovateľka uvádza, že článok 392 smernice o DPH členským štátom umožňuje uplatniť na dodania stavebných pozemkov režim dane z marže len vtedy, keď zdaniteľná osoba, ktorá také dodania uskutočňuje, pozemky len kúpi a ďalej predá v nezmenenom stave. Článok 392 tejto smernice sa teda neuplatní na predaj stavebných pozemkov, ktoré od svojho nadobudnutia prešli úpravami.

28. Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles) však v tomto smere konštatoval, že zmienka v článku 392 uvedenej smernice o dodaniach stavebných pozemkov „zakúpených na účely opätovného predaja" nemá za cieľ ani za účinok vylúčenie nákupov nezastavaných pozemkov, ktoré sú ďalej predané ako stavebné pozemky.

IV. Prejudiciálne otázky

29. Za týchto okolností sa Conseil d'État (Štátna rada) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1) Má sa článok 392 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že vyhradzuje režim dane z marže pre dodania nehnuteľností, pri kúpe ktorých sa uplatnila [DPH], pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich opätovne predáva, nemala právo na odpočítanie tejto dane? Alebo umožňuje uplatniť tento režim na dodania nehnuteľností, pri kúpe ktorých sa neuplatnila táto daň buď z toho dôvodu, že táto kúpa nepatrí do jej pôsobnosti, alebo preto, že síce patrí do jej pôsobnosti, je však od nej oslobodená?

2) Má sa článok 392 [smernice o DPH] vykladať v tom zmysle, že vylučuje uplatnenie dane z marže na dodania stavebných pozemkov v týchto dvoch prípadoch:

– ak sa tieto pozemky nadobudnuté ako nezastavané od momentu kúpy do momentu opätovného predaja zdaniteľnou osobou stali stavebnými pozemkami,

– ak od momentu kúpy do momentu opätovného predaja zdaniteľnou osobou došlo k zmene ich vlastností, akou je rozdelenie na parcely alebo realizácia prác, vďaka ktorým boli napojené na rôzne siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie)?"

30. Účastníci konania vo veci samej navrhujú, aby Súdny dvor odpovedal na prvú prejudiciálnu otázku takto:

– Navrhovateľka navrhuje, aby Súdny dvor rozhodol, že uplatnenie článku 392 smernice o DPH je vyhradené pre prípady, v ktorých zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, znášala pri nadobudnutí DPH bez možnosti požiadať o jej vrátenie. Tvrdí, že z hľadiska podmienky stanovenej v článku 392 tejto smernice, podľa ktorej si režim DPH z marže vyžaduje, aby zdaniteľná osoba „nemala právo na odpočítanie dane pri nákupe", sa táto úprava zdaňovania nehnuteľností uplatní, len ak zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, znášala pri nadobudnutí DPH, ktorú si nemohla odpočítať. Naopak, uplatnenie tohto režimu by malo byť vylúčené, keď nadobudnutie podliehalo DPH, ktorú si zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, mohla odpočítať, alebo keď nadobudnutie nepodliehalo DPH.

– Podľa francúzskej vlády sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, pokiaľ ich nadobudnutie podliehalo DPH, pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich ďalej predáva, nemala právo na odpočítanie tejto dane, aj pokiaľ ich nadobudnutie nepodliehalo DPH buď preto, že táto transakcia nepatrila do jej pôsobnosti, alebo preto, že síce patrila do jej pôsobnosti, ale bola od nej oslobodená.

31. Pokiaľ ide o prvú časť druhej prejudiciálnej otázky, účastníci konania vo veci samej navrhujú, aby na ňu Súdny dvor odpovedal takto:

– Navrhovateľka tvrdí, že ak sa má uplatniť DPH z marže, je potrebné, aby bol predmetom nadobudnutia zo strany zdaniteľnej osoby, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, pozemok, ktorý je podľa daňovej právnej úpravy stavebným pozemkom už v čase nákupu.

– Podľa francúzskej vlády sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, ktoré zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, nadobudla nezastavané.

32. Pokiaľ ide o druhú časť druhej prejudiciálnej otázky, účastníci konania vo veci samej navrhujú, aby na ňu Súdny dvor odpovedal takto:

– Podľa navrhovateľky nič nebráni uplatneniu DPH z marže v prípade rozdelenia stavebného pozemku na parcely, pokiaľ nie je vydané stavebné povolenie alebo predávajúci na pozemku nevykoná úpravy. Naopak, podľa jej názoru by uplatnenie DPH z marže malo byť vylúčené v prípade realizácie prác, pomocou ktorých je pozemok napojený na inžinierske siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie), lebo tieto práce treba považovať za stavbu, keďže sú pevne spojené so zemou.

– Podľa francúzskej vlády sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, pokiaľ od okamihu nadobudnutia týchto pozemkov do okamihu ich ďalšieho predaja zdaniteľnou osobou došlo k zmene ich vlastností, akou je rozdelenie na parcely alebo realizácia úprav, pomocou ktorých boli napojené na cestné komunikácie a rôzne inžinierske siete.

33. Európska komisia, ktorá navrhuje spoločnú odpoveď na obe otázky položené vnútroštátnym súdom, sa domnieva, že systém výnimiek dane z marže upravený v článku 392 smernice o DPH sa neuplatní na ďalší predaj pozemku nadobudnutého bez DPH, ktorý bol rozdelený na parcely a tie boli napojené na rôzne inžinierske siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie).

V. Analýza

A. Úvodné pripomienky

34. Na úvod musím poukázať na to, že Súdny dvor zatiaľ nemal príležitosť vyjadriť sa k výkladu článku 392 smernice o DPH.

35. Rovnako sa zdá, že podľa informácií poskytnutých Komisiou jedine Francúzska republika uplatnila ustanovenia článku 392 smernice o DPH a využila možnosť zaviesť odchylnú právnu úpravu dane z marže, pričom ostatné členské štáty si taký režim zdanenia nezvolili.

36. Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami pýta, či sa odchylná právna úprava dane z marže stanovená v článku 392 smernice o DPH uplatní na určité transakcie súvisiace s pozemkami, pri ktorých zdaniteľná osoba nemala pri nadobudnutí právo na odpočítanie dane, pokiaľ sú tieto pozemky po rozdelení na parcely a po vykonaní úprav ďalej predané ako stavebné pozemky.

37. Súdny dvor má teda poskytnúť jednak výklad pojmu „právo na odpočítanie dane pri nákupe“ a jednak výklad pojmu nehnuteľnosti „zakúpené na účely opätovného predaja“ v zmysle článku 392 smernice o DPH.

38. Skôr než podrobnejšie preskúmam kľúčové pojmy tohto ustanovenia, považujem za dôležité predbežne uviesť, že podľa môjho názoru spor vo veci transakcie s nehnuteľnosťou, v rámci ktorého bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania v prejednávanej veci, nepatrí do pôsobnosti článku 392 smernice o DPH. Nadobudnutie nezastavaného pozemku, ktoré nepodlieha DPH a po ktorom nasleduje (uskutočnenie prác a) jeho ďalší predaj ako stavebného pozemku, je totiž mimo pôsobnosti systému výnimiek z dane z marže. Ten sa totiž podľa všetkého týka len niekoľkých osobitných prípadov stavebných pozemkov a budov zakúpených na účely opätovného predaja, pri ktorých bola zaplatená DPH na vstupe, ale následne nebola odpočítaná, na rozdiel od nezastavaných pozemkov, ktoré smernica o DPH od tejto dane výslovne oslobodzuje.

39. Nasledujúcou analýzou chcem podložiť práve uvedenú pripomienku pomocou doslovného, kontextového a teleologického výkladu článku 392 smernice o DPH, aby Súdny dvor mohol vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď.

B. O prvej prejudiciálnej otázke

40. Prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, keď ich nadobudnutie podliehalo DPH, ale zdaniteľná osoba, ktorá ich ďalej predáva, nemá právo na odpočítanie tejto dane, ako aj vtedy, keď ich nadobudnutie nepodliehalo DPH, lebo táto transakcia nepatrila do pôsobnosti uvedenej dane alebo do nej síce patrila, ale bola od DPH oslobodená.

1. O doslovnom výklade výrazu „právo na odpočítanie dane pri nákupe“

41. Navrhovateľka tvrdí, že režim dane z marže sa na nehnuteľnosti uplatní, len ak zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, znášala pri nadobudnutí DPH, ktorú si nemohla odpočítať. Naopak, podľa navrhovateľky by uplatnenie tohto režimu malo byť vylúčené, pokiaľ bola pri nákupe zaplatená DPH, ktorú si zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, mohla odpočítať, alebo pokiaľ kúpa nebola zaťažená DPH.

42. Výklad uvedený navrhovateľkou sa opiera najmä o anglické znenie článku 392 smernice o DPH, ktoré osobitne odkazuje na „neodpočítateľnosť DPH“ z nákupu,[5] na základe čoho konštatuje, že tento článok sa týka len prípadov, v ktorých kupujúci skutočne najprv takú daň zaplatil a nemohol si ju následne odpočítať.

43. Francúzska vláda sa zas domnieva, že sa treba opierať o doslovný výklad francúzskeho znenia článku 392 smernice o DPH, ktorý vôbec neodkazuje na DPH zaplatenú pri prevode pozemkov určených na ďalší predaj. Podľa tejto vlády z toho vyplýva, že formulácia použitá vo francúzskom znení („droit à déduction à l'occasion de l'acquisition“ – „právo na odpočítanie dane pri nákupe“)

[5] V anglickom jazyku znie článok 392 smernice o DPH takto: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price.“ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

môže skutočne zahŕňať situáciu, v ktorej prevod nebol zaťažený touto daňou (preto neexistencia práva na odpočítanie dane), ako aj situáciu, v ktorej, naopak, prvotný predaj podliehal DPH, ale zdaniteľná osoba si ju nemohla odpočítať.

44. Pri skúmaní jednotlivých jazykových znení článku 392 smernice o DPH sa skutočne ukazujú rozdiely v použitých pojmoch, ktoré môžu vyvolávať otázky výkladu. Francúzske znenie tohto ustanovenia totiž odkazuje len na neexistenciu „práva na odpočítanie dane“, nespresňuje však, či neexistencia tohto práva vyplýva len z toho, že pôvodná transakcia nepodliehala DPH, alebo či tejto dani síce podliehala, následne však nevzniklo právo na jej odpočítanie. [6] Anglické znenie uvedeného ustanovenia však odkazuje konkrétne na „DPH z nákupu“ (alebo „znášanú pri nákupe“), pričom spresňuje, že DPH „nebola odpočítateľná“ („*the VAT on the purchase was not deductible*“), čo veľmi neponecháva priestor na pochybnosti o tom, že prevod takých pozemkov by v zásade mal podliehať DPH. [7]

45. Vzhľadom na zistené rozpory v jednotlivých jazykových zneniach článku 392 smernice o DPH treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa nemôže formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia práva Únie chápať ako jediný základ na výklad tohto ustanovenia, prípadne sa nemôže považovať za ustanovenie, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami. [8]

46. Ďalej je potrebné pripomenúť, že v prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými verziami predpisu práva Únie sa má predmetné ustanovenie vykladať v závislosti od systematiky a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou. [9]

2. O kontextovom výklade výrazu „právo na odpočítanie dane pri nákupe“

47. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vývoj ustanovenia práva Únie môže obsahovať relevantné prvky pre jeho výklad. [10] Je teda potrebné zaoberať sa kontextom, ktorý prevládal v čase prijatia smernice o DPH, a preskúmať, či existujú skutočnosti, ktoré by pomohli objasniť jej obsah a uľahčiť jej výklad.

48. V tomto smere Komisia tvrdí, že podľa výkladu článku 392 smernice o DPH, ktorý poskytla v priebehu roku 1992, sa DPH z marže má uplatniť na pozemky nadobudnuté bez DPH.

6 Táto formulácia je použitá aj v ďalších jazykových zneniach článku 392 smernice o DPH vrátane španielskeho („no haya tenido derecho a deducción“), nemeckého („kein Recht auf Vorsteuerabzug“), gréckeho („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά“), talianskeho („non ha avuto diritto alla detrazione“) a holandského znenia („geen recht op aftrek“).

7 Táto formulácia je použitá aj v ďalších jazykových zneniach článku 392 smernice o DPH vrátane bulharského („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“), maďarského („nem volt adólevonásra jogosult“), poľského („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), rumunského („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare“) a fínskeho znenia („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“).

8 Pozri rozsudok z 12. septembra 2019, A a i. (C-347/17, EU:C:2019:720, bod 38, ako aj citovanú judikatúru).

9 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. októbra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) a United Biscuits Pension Investments, (C-235/19, EU:C:2020:801, bod 46, ako aj citovanú judikatúru).

10 Pozri rozsudok z 12. decembra 2019, G. S. a V. G. (Ohrozenie verejného poriadku) (C-381/18 a C-382/18, EU:C:2019:1072, bod 55, ako aj citovanú judikatúru).

49. Komisia konkrétne poukazuje na to, že vo svojej správe pre Radu Európskej únie [11] o prechodných ustanoveniach v súvislosti s výnimkou upravenou v článku 28 ods. 3 písm. f) šiestej smernice 77/388/EHS [12] uviedla, že „tento článok umožňuje členským štátom použiť ako základ [DPH] rozdiel medzi kúpnou cenou a predajnou cenou budov alebo stavebných pozemkov, ktoré kúpila na účely opätovného predaja zdaniteľná osoba, ktorá nemala právo na odpočítanie dane pri nákupe. Výnimka sa teda týka zdaniteľných osôb obchodujúcich s budovami, ktoré nie sú novostavbami, alebo s pozemkami, ktorých nadobudnutie bolo mimo pôsobnosti [DPH].“

50. Podľa Komisie tento výklad zodpovedá aj logike uvedenej v dôvodovej správe k šiestej smernici o DPH, ktorá bola zrušená smernicou o DPH, podľa ktorej je možné použiť znížený základ dane, pokiaľ tovar, z ktorého už bola s konečnou platnosťou zaplatená DPH (napríklad obytná budova, tovar „spotrebovaný“ v dôsledku prvého obývania), je následne opätovne pustený do „obchodného obehu“ a nanovo podlieha DPH. Aby sa teda zohľadnilo toto nové obchodovanie s budovou, ktoré by znamenalo príliš vysoké daňové zaťaženie obchodu s nehnuteľnosťami, bolo potrebné odchýliť sa od zdaňovania podľa všeobecných zásad a umožniť členským štátom, aby určili základ DPH odpočítaním „základu od základu“. [13]

51. Napriek tomu, že kontextový výklad článku 392 smernice o DPH podľa všetkého naozaj odhaľuje úmysly normotvorcu Únie, pokiaľ ide o pôsobnosť odchylnej právnej úpravy dane z marže, sa domnievam, že keby som analyzoval len tento výklad, hrozilo by, že na položenú prejudiciálnu otázku odpoviem čiastočne a neúplne. Preto si myslím, že odchylná právna úprava dane z marže by sa nemala uplatniť len na prípad, ktorý uvádza Komisia na základe kontextového výkladu, t. j. na kúpu, po ktorej nasleduje ďalší predaj stavebného pozemku nadobudnutého bez DPH zdaniteľnou osobou, ktorá s takým tovarom obchoduje, ale mala by sa uplatniť aj v prípade, že zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, znášala pri nadobudnutí DPH, ktorú si nemohla odpočítať. Teleologický výklad výrazu „právo na odpočítanie dane pri nákupe“, ktorým sa teraz budem zaoberať, potvrdzuje toto stanovisko, pričom zároveň umožňuje poskytnúť vnútroštátnemu súdu úplnú odpoveď.

3. O teleologickom výklade výrazu „právo na odpočítanie dane pri nákupe“

a) Daň z marže ako výnimka zo všeobecnej právnej úpravy zdanenia prevodu „stavebných pozemkov“ na základe ich predajnej ceny

52. Skôr než podrobne rozoberiem ciele smernice o DPH a jej článku 392, považujem za potrebné určiť, či sa táto smernica uplatní na také pozemky, aké sú predmetom prejednávanej veci.

53. Po prvé je potrebné pripomenúť, že režim DPH z marže stanovený v článku 392 smernice o DPH predstavuje výnimku zo zásady upravenej v článku 73 tejto smernice, podľa ktorej sa DPH vypočíta na základe získaného plnenia, t. j. predajnej ceny.

[11] Správa o prechodných ustanoveniach vyplývajúcich z článku 28 ods. 3 [šiestej] smernice 77/388/EHS a z článku 1 ods. 1 [osemnástej] smernice 89/465/EHS, predložená v súlade s článkom 3 18. smernice Rady z 18. júla 1989 [SEC (92) 1006 final].

[12] Smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení 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) (ďalej len „šiesta smernica o DPH“).

[13] Návrh šiestej smernice Rady o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [COM (1973) 950 final].

54. Dodanie stavebného pozemku zdaniteľnou osobou teda v zásade podlieha DPH podľa všeobecnej právnej úpravy článku 9 ods. 1 a článku 12 ods. 1 smernice o DPH, prípadne v členských štátoch, ktoré využili možnosť uplatniť odchylnú právnu úpravu, podľa režimu dane z marže stanoveného v článku 392 tejto smernice.

55. Posledné uvedené ustanovenie členským štátom umožňuje zaviesť režim dane z marže (a nie z predajnej ceny ako vo všeobecnej právnej úprave), v ktorom základ dane tvorí rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnou cenou.

56. Pokiaľ ide o výnimku zo všeobecnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej sa DPH v zásade vyberá z ceny realizovanej medzi stranami transakcie, článok 392 tejto smernice je potrebné vykladať reštriktívne, nie však spôsobom, ktorý by ho zbavoval podstaty. [14]

57. Po druhé treba poukázať aj na to, že smernica o DPH jasne rozlišuje medzi dodaniami stavebných pozemkov, na ktoré sa (rovnako ako na budovy) vzťahuje všeobecná právna úprava a podliehajú DPH, na jednej strane a dodaniami nezastavaných pozemkov, ktoré sú od tejto dane oslobodené, na druhej strane. [15]

58. Podľa článku 12 ods. 3 smernice o DPH sa tak považujú za „stavebné pozemky“ na účely odseku 1 písm. b) tejto smernice neupravené alebo upravené pozemky, ktoré členské štáty zadefinujú ako stavebné pozemky. Členské štáty pri definovaní pozemkov, ktoré sa majú považovať za „stavebné pozemky“, majú rešpektovať cieľ sledovaný článkom 135 ods. 1 písm. k) smernice o DPH, ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu. [16]

59. Voľnú úvahu členských štátov pri vymedzovaní výrazu „stavebný pozemok“ obmedzuje aj pôsobnosť pojmu „budova“, ktorý normotvorca Únie veľmi široko definoval v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH ako „akúkoľvek stavbu pevne spojenú so zemou“. [17]

60. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že vôľou normotvorcu Únie bolo vyhradiť oslobodenie od dane pre prevody nezastavaných pozemkov a uplatniť DPH na všetky dodania stavebných pozemkov, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za odplatu, a to buď DPH z predajnej ceny podľa všeobecnej právnej úpravy, alebo DPH z marže podľa odchylnej právnej úpravy.

b) O výklade výrazu „právo na odpočítanie dane“ z hľadiska cieľa daňovej neutrality sledovaného smernicou o DPH

61. Francúzska vláda i navrhovateľka zdôrazňujú, že cieľom smernice o DPH je predovšetkým zaručiť zásadu daňovej neutrality a že článok 392 tejto smernice treba vykladať z hľadiska tejto zásady. Zdá sa však, že dotknuté strany z tejto zásady vyvodzujú odlišný výklad.

[14] Pozri analogicky rozsudky z 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, body 22 a 23), ako aj z 5. septembra 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, bod 32).

[15] Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. januára 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30 a citovanú judikatúru).

[16] Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. januára 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 30), a zo 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 53).

[17] Pozri rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 54).

62. V prvom rade treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora zásada daňovej neutrality na jednej strane nepripúšťa, aby sa s dodaním podobných tovarov, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne, a na druhej strane, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rozdielne. [18]

63. Podľa navrhovateľky predstavuje DPH z marže uplatnenie zásady neutrality DPH, ktorá má kompenzovať vznik neodpočítateľnej DPH. Dôvodom tejto výnimky je teda zabrániť dvojitému zdaneniu, t. j. zdaneniu ceny zahŕňajúcej DPH zaplatenú pri nadobudnutí pozemku, ktorú si zdaniteľná osoba uskutočňujúca ďalší predaj nemohla odpočítať. Aby sa zmiernil taký vznik DPH a neuplatnila sa DPH na predajnú cenu, ktorá zahŕňa neodpočítanú DPH zaplatenú pri nadobudnutí pozemku, článok 392 smernice o DPH umožňuje zdaniť len maržu, t. j. rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnou cenou, takže marža sa takto zníži o DPH nevrátenú pri nadobudnutí, čím sa znova dosiahne neutralita dane. Navrhovateľka sa preto domnieva, že daň vypočítaná z celej predajnej ceny, ktorú získal podnik pri dodaní pozemku, hoci v čase jeho nadobudnutia si nemohol odpočítať DPH, ktorá je stále súčasťou kúpnej ceny, by znamenala dvojité zdanenie.

64. Naopak, podľa navrhovateľky z hľadiska cieľa režimu DPH z marže nie je dôvod na to, aby sa táto daň uplatnila na predaj pozemku, ktorého nadobudnutie nepodliehalo DPH, prípadne ak bola DPH vrátená. Ak by to bolo tak, zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, by podľa navrhovateľky získala neoprávnenú finančnú a konkurenčnú výhodu na úkor verejných financií.

65. Francúzska vláda zas tvrdí, že výklad presadzovaný navrhovateľkou neberie do úvahy na jednej strane zásadu daňovej neutrality a na druhej strane základné charakteristické znaky DPH. [19] Aby sa totiž zabezpečila neutralita DPH, uplatnenie týchto základných charakteristických znakov by viedlo k zavedeniu osobitných úprav pre konkrétne tovary, ktoré by najprv boli predmetom prvej konečnej spotreby a následne by boli opätovne zahrnuté do hospodárskeho procesu výroby alebo distribúcie, aby sa mohli stať predmetom druhej konečnej spotreby.

66. Francúzska vláda tvrdí, že pokiaľ by nebolo možné odpočítanie dane, v takých situáciách by zdanenie celkovej predajnej ceny po prvej spotrebe viedlo k tomu, že do základu dane by sa nezapočítala len cena, ktorá už bola zaťažená konečnou DPH, ale aj samotná suma tohto zaťaženia. Ďalším dôsledkom by bolo, že konečné zaťaženie DPH by záviselo od hospodárskeho obehu, konkrétne od počtu po sebe idúcich konečných spotrieb a pri nich zaplatených cien, v rozpore so sledovaným cieľom neutrality.

67. Tento výklad presadzuje aj Komisia, ktorá vychádza z dôvodovej správy k šiestej smernici o DPH citovanej v bodoch 48 až 50 vyššie.

[18] Pozri rozsudok zo 17. januára 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, bod 31 a citovanú judikatúru).

[19] Ako pripomína francúzska vláda, základnými charakteristickými znakmi DPH sú po prvé všeobecné uplatňovanie DPH na transakcie, ktorých predmetom sú tovary alebo služby, po druhé stanovenie jej sumy úmerne k cene, ktorú zdaniteľná osoba vybrala ako protihodnotu za dodané tovary alebo služby, po tretie vyberanie tejto dane v každom štádiu výrobného a distribučného procesu vrátane maloobchodného predaja bez ohľadu na počet transakcií, ku ktorým predtým došlo, a po štvrté odpočítanie súm uhradených v predchádzajúcich etapách procesu výrobného a distribučného procesu od DPH, ktorú je platiteľ dane povinný zaplatiť, takže táto daň sa v danom štádiu uplatňuje iba na hodnotu pridanú v tomto štádiu, pričom konečné daňové bremeno napokon znáša spotrebiteľ (pozri rozsudok z 12. júna 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, bod 23).

68. Podľa môjho názoru je teda možné vyvodiť z úmyslov normotvorcu Únie, že znížený základ v zmysle režimu DPH z marže sa má v prvom rade uplatniť v situácii, keď je tovar, ktorého nadobudnutie nepatrilo do pôsobnosti DPH (napríklad obytné budovy, tovary „spotrebované“ v dôsledku prvého obývania), následne opätovne pustený do „obchodného obehu“ a nanovo podlieha DPH.

69. Chcem poukázať aj na to, že taký výklad je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora v oblasti zdaňovania použitých tovarov, na ktoré sa vzťahuje analogický režim ako v spore vo veci samej. Súdny dvor tak rozhodol, že zdaniť v celkovej cene dodanie použitého tovaru zdaniteľným obchodníkom, hoci cena, za ktorú tento obchodník nadobudol tovar, zahŕňa sumu DPH zaplatenú na vstupe osobou, ktorá si ju nemohla odpočítať (rovnako ako zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj), by totiž znamenalo dvojité zdanenie. [20]

70. Taký výklad zároveň umožňuje zabezpečiť uplatnenie zásady daňovej neutrality v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, pričom sa jednak zabezpečí, aby sa s dodaním podobných tovarov, ktoré si navzájom konkurujú, nezaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne, a jednak aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniteľné plnenia rovnakého druhu, nezaobchádzalo pri vyberaní DPH rozdielne. [21]

71. Na jednej strane teda všetky nadobudnutia stavebných pozemkov zdaniteľnými osobami na účely ich ďalšieho predaja v zmysle článku 392 smernice o DPH nevyhnutne nepodliehajú DPH. Nadobudnutie stavebného pozemku napríklad nepodlieha DPH, keď je prvotným predávajúcim fyzická osoba, ktorá len spravuje svoj súkromný majetok, t. j. vykonáva svoje majetkové právo, pričom prevod nie je súčasťou hospodárskej činnosti realizovanej dotknutou osobou. [22]

72. Na druhej strane keby som konštatoval, že článok 392 smernice o DPH sa má vykladať len v tom zmysle, že vyhradzuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, ktorých nadobudnutie podliehalo DPH, pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich ďalej predáva, si túto daň nemohla odpočítať, a teda by som vylúčil uplatnenie tohto režimu, pokiaľ nadobudnutie nepodliehalo DPH (za predpokladu opätovného začlenenia týchto pozemkov do hospodárskeho procesu, aby sa stali predmetom druhej spotreby), viedlo by to k tomu, že s dodaním podobných tovarov, ktoré si teda navzájom konkurujú, a s hospodárskymi subjektmi, ktoré tieto dodania uskutočňujú, by sa zaobchádzalo z hľadiska DPH odlišne. Spomedzi týchto dodaní podobných stavebných pozemkov by totiž len tie prvé podliehali režimu dane z marže, zatiaľ čo druhé by podliehali všeobecnej právnej úprave DPH.

73. Chcem poukázať aj na to, že režim DPH z marže stanovený v článku 392 smernice o DPH napriek analogickému spôsobu jej výpočtu v porovnaní s ďalšími daňami z príjmu z nehnuteľností, akou je daň zo zisku z nehnuteľností, [23] ktorá existuje vo viacerých členských štátoch, nepodmieňuje uplatnenie dane konkrétnym trvaním držby. Domnievam sa však, že také kritérium by umožnilo na jednej strane jasne a presne vymedziť pôsobnosť tejto odchylnej právnej úpravy a na druhej strane zabezpečiť jej jednotné a transparentné uplatňovanie na všetky hospodárske subjekty vykonávajúce transakcie, ktoré sú predmetom tohto článku.

[20] Pozri rozsudok z 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, bod 48). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 1. apríla 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, bod 25), a z 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, bod 38).

[21] Pozri bod 62 vyššie.

[22] Rozsudok z 15. septembra 2011, Słaby a i. (C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 50).

[23] Pozri najmä články 150 U a 150 VD všeobecného daňového zákonníka, článok 90 ods. 10 belgického code des impôts sur les revenus (zákonník daní z príjmov) z roku 1992 a § 41 ods. 5 kodikas forologias isodimatos, N.4172/2013 [zákonník o dani z príjmov (Grécko) N.4172/2013, zákon 4172/2013 (FEK A’167/23.8.2013) zmenený a doplnený zákonom 4254/2014 (FEK A’85/07.04.2014)].

74. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy považujem za zjavné, že DPH z marže sa uplatní v prípade uvádzanom francúzskou vládou a Komisiou, v ktorom nadobudnutie stavebného pozemku alebo budovy určenej na ďalší predaj nepodlieha DPH, hoci kúpna cena zaplatená zdaniteľnou osobou, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, v skutočnosti zahŕňa neodpočítateľnú DPH, ktorú na vstupe zaplatil pôvodný predávajúci (nezdaniteľná osoba).

75. Na základe úvah uvedených v bodoch 70 a 72 vyššie sa domnievam, že článok 392 smernice o DPH sa má uplatniť aj v situácii uvádzanej navrhovateľkou, v ktorej zdaniteľná osoba kúpi stavebný pozemok vo všeobecnom režime DPH, ale z určitého dôvodu si pred ďalším predajom tohto pozemku nemôže odpočítať DPH na vstupe. Aj v takom prípade by uplatnenie režimu DPH z marže umožnilo zabezpečiť dodržanie zásady daňovej neutrality a zabrániť dvojitému zdaneniu.

76. Doslovný ani kontextový a teleologický výklad však nemôže odôvodniť uplatnenie tejto odchylnej právnej úpravy na nezastavané pozemky, ktoré sú v tomto prípade úplne oslobodené od DPH. DPH sa teda nemôže uplatniť na jednorazové nadobudnutie ani na po sebe idúce nadobudnutia nezastavaných pozemkov.

77. Z toho vyplýva, že v prípade ďalšieho predaja takého pozemku nenastane riziko dvojitého zdanenia, ani ak sa medzičasom stane „zdaniteľným“ ako stavebný pozemok. Rovnako keďže sú nezastavané pozemky oslobodené od DPH, nemôžu byť predmetom „konečnej spotreby“ v zmysle smernice o DPH, takže otázka ich „opätovného pustenia“ do obchodného obehu nie je aktuálna. Ani v jednom z týchto prípadov teda nemôže dôjsť k tomu, že DPH „zostane zahrnutá“ v takom tovare z dôvodu prípadného predchádzajúceho zdanenia.

78. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že v takom prípade ako vo veci samej sa má na predaj stavebných pozemkov, ktoré boli predtým nezastavanými pozemkami, uplatniť všeobecná právna úprava DPH z predajnej ceny podľa článku 9 ods. 1 a článku 12 ods. 1 smernice o DPH, a nie odchylná právna úprava článku 392 tejto smernice.

79. Na záver sa domnievam, že uplatnenie článku 392 smernice o DPH by malo byť vyhradené pre budovy a stavebné pozemky zakúpené na účely opätovného predaja v nasledujúcich dvoch prípadoch: ak ich nadobudnutie podliehalo DPH, ale zdaniteľná osoba, ktorá ich ďalej predáva, si túto daň nemohla odpočítať, alebo ak ich nadobudnutie nepodliehalo DPH, lebo táto transakcia nepatrila do jej pôsobnosti, hoci cena, za ktorú zdaniteľná osoba uskutočňujúca ďalší predaj tento majetok nadobudla, zahŕňa sumu DPH, ktorú na vstupe zaplatil pôvodný predávajúci (nezdaniteľná osoba).

80. Taký výklad umožňuje zaručiť dosiahnutie cieľov a potrebného účinku článku 392 smernice o DPH, pričom zároveň ide o reštriktívny výklad tohto ustanovenia ako odchylnej právnej úpravy.

81. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prvú otázku tak, že článok 392 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, keď ich nadobudnutie podliehalo DPH, pričom zdaniteľná osoba, ktorá ich ďalej predáva, nemala právo odpočítať si túto daň, ako aj vtedy, keď ich nadobudnutie nepodliehalo DPH, lebo táto transakcia nepatrila do jej pôsobnosti, hoci cena, za ktorú zdaniteľná osoba uskutočňujúca ďalší predaj tento majetok nadobudla, zahŕňa sumu DPH, ktorú na vstupe zaplatil pôvodný predávajúci (nezdaniteľná osoba). Toto ustanovenie sa však neuplatní na dodania stavebných pozemkov, ktorých pôvodné nadobudnutie ako nezastavaných pozemkov bolo vyňaté z pôsobnosti smernice o DPH.

C. O druhej prejudiciálnej otázke

82. Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že vylučuje uplatnenie režimu dane z marže na dodanie stavebných pozemkov v nasledujúcich dvoch prípadoch:

– ak sa tieto pozemky nadobudnuté ako nezastavané stali od okamihu svojho nadobudnutia do okamihu ďalšieho predaja zdaniteľnou osobou stavebnými pozemkami,

– ak od okamihu nadobudnutia týchto pozemkov do okamihu ich ďalšieho predaja zdaniteľnou osobou došlo k zmene ich vlastností, ako je rozdelenie na parcely alebo uskutočnenie prác, ktoré umožňujú ich napojenie na rôzne inžinierske siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie).

83. Na úvod chcem poukázať na to, že analýza, na základe ktorej som navrhol odpoveď na prvú otázku, podľa všetkého poskytuje odpoveď na druhú otázku ako celok v tom zmysle, že článok 392 smernice o DPH sa neuplatní, ak sa nadobudnutie realizované zdaniteľnou osobou, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, týka pozemku, ktorý daňová právna úprava už v momente kúpy považuje za stavebný pozemok. DPH z marže sa tak neuplatní na dodania stavebných pozemkov, ktorých pôvodné nadobudnutie ako nezastavaných pozemkov nepatrilo do pôsobnosti tejto smernice.

84. Napriek tomu položenú otázku preskúmam ako celok, aby Súdny dvor mohol vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď.

1. O uplatnení článku 392 smernice o DPH na „stavebné pozemky“ pôvodne nadobudnuté ako „nezastavané pozemky“

85. Prvou časťou otázky sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 392 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj, tieto pozemky kúpila ako nezastavané.

86. V tomto smere je potrebné pripomenúť, že smernica o DPH jasne rozlišuje medzi „stavebnými pozemkami“ a „nezastavanými pozemkami“, pričom pre ne stanovuje odlišné daňové zaobchádzanie. Právny režim, ktorý sa uplatní na predaj týchto pozemkov, som opísal v bodoch 57 až 60 vyššie.

87. Znenie článku 392 smernice o DPH podľa všetkého úplne jednoznačne vyhradzuje odchylnú právnu úpravu dane z marže pre „stavebné pozemky“, ktoré sú „zakúpené na účely opätovného predaja“. Taký výklad je potvrdený aj kontextovým a teleologickým výkladom článku 392 tejto smernice. [24]

88. Pôsobnosť tohto ustanovenia je teda podľa všetkého jasne obmedzená na pozemky určené na výstavbu, ktoré boli podľa vnútroštátnej právnej úpravy „stavebnými pozemkami“ už v čase nadobudnutia. Z toho vyplýva, že nezastavané pozemky, ktoré nie sú určené na výstavbu a sú v zásade oslobodené od DPH, by mali byť vylúčené z pôsobnosti uvedeného ustanovenia. Inými

[24] Pozri body 47 až 81 vyššie.

slovami, zmena právnej kvalifikácie takých pozemkov, aké sú predmetom sporu vo veci samej, podľa všetkého vylučuje uplatnenie dane z marže, ktorého predpokladom je právna totožnosť nadobudnutého a ďalej predaného majetku.

89. Tento výklad je ďalej v súlade so zásadou, podľa ktorej sa má článok 392 smernice o DPH ako výnimka vykladať reštriktívne. [25]

90. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na prvú časť druhej otázky tak, že článok 392 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že režim dane z marže sa nemôže uplatniť na dodania stavebných pozemkov, keď tieto pozemky nadobudla ako nezastavané zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj.

2. O uplatnení článku 392 smernice o DPH na stavebné pozemky, ktorých vlastnosti boli zmenené

91. Druhou časťou otázky sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 392 smernice o DPH vylučuje uplatnenie režimu dane z marže na dodanie stavebných pozemkov, pokiaľ od okamihu ich nadobudnutia do okamihu ich ďalšieho predaja zdaniteľnou osobou došlo k zmenám vlastností týchto pozemkov, ako je ich rozdelenie na parcely alebo realizácia úprav, pomocou ktorých boli napojené na rôzne inžinierske siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie).

92. V rámci tejto časti otázky musím preskúmať, či výraz „zakúpené na účely opätovného predaja“ použitý v článku 392 smernice o DPH znamená ďalší predaj majetku v nezmenenom stave bez uskutočnenia rozsiahlych prác, ako tvrdí Komisia, alebo, naopak, či také práce nebránia uplatneniu tohto ustanovenia v súlade s výkladom francúzskej vlády.

93. Navrhovateľka sa zas domnieva, že niektoré z vykonaných úprav, akou je rozdelenie pozemku na parcely, nebránia uplatneniu DPH z marže, zatiaľ čo uskutočnenie významnejších prác na týchto pozemkoch (akými sú práce, pomocou ktorých sú pozemky napojené na rôzne inžinierske siete) je prekážkou uplatnenia tohto režimu.

94. Vzhľadom na odpoveď, ktorú som navrhol na prvú časť druhej otázky a podľa ktorej je vylúčené uplatnenie článku 392 smernice o DPH na pozemky určené na ďalší predaj, ktoré boli pôvodne nadobudnuté ako nezastavané pozemky, sa domnievam, že táto otázka nemá v prejednávanej veci z právneho hľadiska význam.

95. Aby však Súdny dvor mohol vnútroštátnemu súdu poskytnúť užitočnú odpoveď, budem sa zaoberať situáciou, v ktorej ďalej predávaný pozemok nie je podľa vnútroštátnych právnych predpisov pri svojom pôvodnom nadobudnutí osobitne označený ako „nezastavaný“ pozemok a z tohto dôvodu ho možno považovať za „stavebný pozemok“ vzhľadom na obmedzené rozdiely, ktoré v praxi môžu existovať medzi týmito dvoma druhmi pozemkov.

96. Vzhľadom na to, že členským štátom prináleží, aby definovali, ktoré pozemky sa budú považovať za „stavebné pozemky“, totiž francúzska vláda podľa všetkého tvrdí, že taký nezastavaný pozemok, aký bol predmetom ďalšieho predaja v spore vo veci samej, je možné prípadne považovať za „stavebný pozemok“ už od jeho prvotnej kúpy.

[25] Pozri bod 56 vyššie.

97. Francúzska vláda tak tvrdí, že pokiaľ sa podľa definície prijatej dotknutým členským štátom nezastavaný pozemok považuje za stavebný pozemok, úpravy, ktoré sa na ňom vykonajú na to, aby sa stal upraveným pozemkom určeným na výstavbu, nemajú vplyv na jeho označenie ako „stavebného pozemku“, ak tieto úpravy nemožno považovať za „budovy“. Podľa uvedenej vlády toto stanovisko potvrdzuje judikatúra Súdneho dvora. [26]

98. Na základe týchto úvah by sa dalo tvrdiť, že prípadné úpravy predmetného pozemku nemajú vplyv na uplatnenie článku 392 smernice o DPH (bez ohľadu na ich rozsah), pokiaľ je pozemok naďalej „stavebným pozemkom“.

99. Z dôvodov, ktoré vysvetlím, si však myslím, že takéto uvažovanie nemožno prijať.

100. Po prvé chcem totiž pripomenúť, že voľnú úvahu členských štátov pri definovaní pojmu „stavebné pozemky“ obmedzuje samotná smernica o DPH. [27] Situáciu, ktorú uvádza francúzska vláda, preto považujem za hypotetickú a zároveň sa domnievam, že môže byť v rozpore s ustanoveniami smernice o DPH.

101. Prijatie takého výkladu by bolo navyše v rozpore nielen s cieľmi režimu DPH z marže, ale aj so základnými zásadami smernice o DPH, najmä so zásadou, podľa ktorej je potrebné zdaniť „pridanú hodnotu“ vytvorenú predovšetkým takými prácami, aké sú opísané v druhej prejudiciálnej otázke.

102. V tomto smere chcem poukázať na to, že pri doslovnom výklade výraz „zakúpené na účely opätovného predaja“ znamená, že dôjde k ďalšiemu predaju majetku v nezmenenom stave bez uskutočnenia rozsiahlych prác. Zdá sa teda, že DPH z marže sa týka len po sebe idúcich predajov nehnuteľného majetku. Nie je síce možné vylúčiť určité zásahy alebo určité práce, zdá sa však, že článok 392 smernice o DPH sa netýka prác veľkého rozsahu, ktoré môžu nielen zmeniť obchodné charakteristiky predmetného majetku, ale aj vytvoriť „pridanú hodnotu“, ktorá môže byť v plnej miere zdanená v súlade so všeobecnou právnou úpravou DPH.

103. Podľa všetkého to potvrdzuje aj judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej má budova, ktorá bola rekonštruovaná alebo modernizovaná, podliehať všeobecnej právnej úprave DPH, lebo tieto transakcie vytvorili pridanú hodnotu rovnako ako pôvodná výstavba budovy. [28]

104. Domnievam sa, že také úvahy treba analogicky uplatniť v prejednávanej veci. Režim dane z marže by sa teda nemal uplatniť v prípade podstatnej úpravy majetku, ktorou sa vytvorí pridaná hodnota, lebo tá by v zásade mala podliehať všeobecnej právnej úprave DPH z predajnej ceny.

105. Po druhé výklad navrhnutý francúzskou vládou, ktorý podľa všetkého neberie do úvahy povahu prác uskutočnených navrhovateľkou, môže mať za následok zmenu právnej kvalifikácie predmetných pozemkov, ktoré by sa stali „budovami“ z hľadiska práva Únie a judikatúry Súdneho dvora, a teda brániť uplatneniu DPH z marže.

[26] Pozri rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, bod 53 a citovanú judikatúru).

[27] Pozri body 58 a 59 vyššie.

[28] Pozri analogicky rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, body 32 a 33).

106. V tomto smere pokiaľ ide o pôsobnosť smernice o DPH, vykonávacie nariadenie považuje za „nehnuteľný majetok“ „ak[ú]koľvek budov[u] alebo stavb[u] pripevnen[ú] k zemi alebo v zemi nad úrovňou mora alebo pod ňou, ktorá sa nemôže jednoducho rozobrať alebo premiestniť“, akou je „stavb[a] trvalých stavieb na pozemku, ako aj stavebné a demolačné práce vykonávané na trvalých stavbách, ako napríklad potrubné systémy pre plyn, vodu, odpadovú vodu a podobne“. [29]

107. Zdá sa teda, že výstavba, ktorú uskutočnila navrhovateľka, napríklad technická príprava pozemku, výstavba cestnej komunikácie alebo napojenie na rôzne inžinierske siete, patrí pod pojem „budova“ najmä z toho dôvodu, že je pevne spojená so zemou.

108. Ako teda správne zdôrazňuje navrhovateľka a Komisia, tieto práce majú za následok zmenu vlastností pozemku, či dokonca začiatok výstavby novej budovy, a teda nejde len o nákup a ďalší predaj pozemku.

109. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy sa domnievam, že výraz „zakúpené na účely opätovného predaja“ použitý v článku 392 smernice o DPH znamená ďalší predaj majetku v nezmenenom stave bez uskutočnenia rozsiahlych prác. Podľa všetkého je to aj v súlade s duchom režimu dane z marže, ktorý predstavuje výnimku, ktorú je potrebné vykladať reštriktívne.

110. Nakoniec musím pre úplnosť preskúmať aj to, či by bola odpoveď, ktorú navrhujem na túto časť otázky, rovnaká, keby od okamihu pôvodného nadobudnutia do okamihu ďalšieho predaja navrhovateľka neuskutočnila také práce, aké sú opísané v druhej otázke, ale by tieto pozemky len rozdelila na parcely. To je podľa všetkého prvý aspekt druhej časti otázky položenej vnútroštátnym súdom.

111. Podľa úvah uvedených v bodoch 104 až 106 vyššie rozdelenie pozemku na parcely, pri ktorom by nedošlo k vydaniu stavebného povolenia ani k takým úpravám, aké vykonala navrhovateľka, by nemohlo zmeniť právnu kvalifikáciu pozemkov z hľadiska práva Únie a judikatúry Súdneho dvora.

112. Rozdelenie v katastri, ktoré umožňuje predaj pozemku v podobe viacerých parciel, by teda v zásade nemalo vytvoriť pridanú hodnotu, ktorá je dôvodom na uplatnenie všeobecnej právnej úpravy DPH na predajnú cenu. Navyše bez vykonania prác taký pozemok nemožno považovať za „budovu“.

113. Z toho vyplýva, že na rozdelenie pozemku vyplývajúce len zo zmeny v katastri, ktorá umožňuje ďalší predaj viacerých parciel, by sa mohol uplatniť režim DPH z marže v zmysle článku 392 smernice o DPH. Chcem však zdôrazniť, že na rozdiel od skutkových okolností veci samej si taký výklad vyžaduje, aby pozemok rozdelený v katastri, po ktorom nasleduje ďalší predaj, bol „stavebným pozemkom“ od svojho nadobudnutia.

114. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem odpovedať na druhú časť druhej otázky tak, že odchylná právna úprava dane z marže stanovená v článku 392 smernice o DPH sa neuplatní na ďalší predaj pozemku, pokiaľ od okamihu jeho nadobudnutia do okamihu jeho ďalšieho predaja došlo k zmene jeho vlastností, akou je uskutočnenie prác, ktoré umožňujú jeho napojenie na rôzne inžinierske siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia,

[29] Pozri článok 13b písm. b) a článok 31a ods. 2 písm. d) vykonávacieho nariadenia.

telekomunikácie). Článok 392 tejto smernice sa však uplatní v prípade, že stavebný pozemok od okamihu svojho prvého nadobudnutia do okamihu svojho ďalšieho predaja prejde len úpravami, ktoré sa obmedzujú na jeho rozdelenie na parcely.

VI. Návrh

115. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), takto:

1. 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 umožňuje uplatnenie režimu dane z marže na dodania stavebných pozemkov, keď ich nadobudnutie podliehalo dani z pridanej hodnoty (DPH) a zdaniteľná osoba, ktorá ich ďalej predáva, nemala právo odpočítať si túto daň, ako aj vtedy, keď ich nadobudnutie nepodliehalo DPH, lebo táto transakcia nepatrila do jej pôsobnosti, hoci cena, za ktorú zdaniteľná osoba uskutočňujúca ďalší predaj tento majetok nadobudla, zahŕňa sumu DPH, ktorú na vstupe zaplatil pôvodný predávajúci (nezdaniteľná osoba). Toto ustanovenie sa však neuplatní na dodania stavebných pozemkov, ktorých pôvodné nadobudnutie ako nezastavaných pozemkov bolo vyňaté z pôsobnosti tejto smernice.

2. Článok 392 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že režim dane z marže sa nemôže uplatniť na dodania stavebných pozemkov, keď tieto pozemky nadobudla ako nezastavané zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje ďalší predaj.

   Odchylná právna úprava dane z marže stanovená v tomto článku 392 sa neuplatní na ďalší predaj pozemku, pokiaľ od okamihu jeho nadobudnutia do okamihu jeho ďalšieho predaja došlo k zmene jeho vlastností, ako je uskutočnenie prác, ktoré umožňujú jeho napojenie na rôzne inžinierske siete (cestné komunikácie, pitná voda, elektrina, plyn, kanalizácia, telekomunikácie). Uvedený článok 392 tejto smernice sa však uplatní v prípade, že stavebný pozemok od okamihu svojho prvého nadobudnutia do okamihu svojho ďalšieho predaja prejde len úpravami, ktoré sa obmedzujú na jeho rozdelenie na parcely.