Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 7. novembra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Dodanie pozemkov, na ktorých sú postavené len základy pre obytné budovy – Kvalifikácia – Článok 12 – Pojmy ‚stavebný pozemok' a ‚budova alebo časť budovy' – Kritérium ‚prvého obývania' budovy"

Vo veci C-594/23,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Vestre Landsret (Západný vyšší súd, Dánsko) z 20. septembra 2023 a doručený Súdnemu dvoru 26. septembra 2023, ktorý súvisí s konaním:

Skatteministeriet

proti

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby,

Strandkanten Sæby ApS,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda prvej komory F. Biltgen, vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, predsedníčka piatej komory M. L. Arastey Sahún (spravodajkyňa), a sudca J. Passer,

generálna advokátka: T. Ćapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby a Strandkanten Sæby ApS, v zastúpení: C. Bachmann, advokat,

* Jazyk konania: dánčina.

– dánska vláda, v zastúpení: C. Maertens, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Horsbøl Jensen, advokat,

– česká vláda, v zastúpení: L. Březinová, M. Smolek a J. Vláčil, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a U. Nielsen, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 12 ods. 1 písm. a) a b), ako aj článku 135 ods. 1 písm. j) a k) 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 Skatteministeriet (Ministerstvo financií, Dánsko) na jednej strane a spoločnosťami Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (ďalej len „NSS“) a Strandkanten Sæby ApS na druhej strane vo veci dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorá sa má zaplatiť za dodanie pozemkov, na ktorých sú postavené základy, na ktorých sa postaví obytná budova.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„‚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.“

5 Článok 12 uvedenej smernice stanovuje:

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

a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním,

b) dodanie stavebných pozemkov.

2. Na účely písmena a) odseku 1 je ‚budova' akákoľvek stavba pevne spojená so zemou.

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

Členské štáty môžu uplatniť aj iné kritériá ako kritérium prvého obývania, napríklad obdobie od dátumu ukončenia stavby do dátumu jej prvého dodania alebo obdobie od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania, a to za predpokladu, že prvé obdobie nebude dlhšie ako päť rokov a druhé obdobie nebude dlhšie ako dva roky.

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

6 Článok 135 tejto istej 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);

…"

7 Podľa článku 371 smernice o DPH:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 oslobodzovali od dane transakcie uvedené v zozname v prílohe X časti B, môžu ich naďalej oslobodzovať od dane, v súlade s podmienkami, ktoré sa uplatňovali v danom členskom štáte k tomuto dátumu."

8 Medzi plneniami uvedenými v tomto zozname sa v bode 9 nachádzajú „dodanie budovy alebo časti budovy alebo pozemku, na ktorom stojí, pred prvým obývaním, a dodanie stavebného pozemku uvedené v článku 12".

Dánske právo

Zákon o DPH

9 Podľa § 13 ods. 1 bodu 9 lovbekendtgørelse nr. 966 med senere ændringer (konsolidovaný zákon č. 966 v znení neskorších predpisov) zo 14. októbra 2005 v znení účinnom do 31. decembra 2010 (ďalej len „zákon o DPH“) bolo dodanie nehnuteľnosti bez výnimky oslobodené od DPH. Ustanovenie § 13 ods. 1 bodu 9 zákona o DPH bolo založené na takzvanej klauzule „standstill“ stanovenej v článku 371 smernice o DPH.

10 Od 1. januára 2011 bolo toto oslobodenie od dane čiastočne zrušené, pričom § 13 ods. 1 bod 9 zákona o DPH v znení lov nr. 520 (zákon č. 520) z 12. júna 2009 (ďalej len „zmenený zákon o DPH“) znie:

„Od dane sú oslobodené nasledujúce tovary a služby:

…

9. dodanie nehnuteľnosti. Z oslobodenia je však vylúčené:
   a) dodanie novej budovy alebo novej budovy a pozemku, na ktorom budova stojí;
   b) dodanie stavebného pozemku, či už pripraveného, alebo nie, a najmä dodanie zastavaného pozemku.“

11 V § 13 ods. 3 zákona o DPH sa stanovuje:

„[Skatteministeren (Ministerstvo financií, Dánsko)] môže stanoviť podrobné pravidlá týkajúce sa vymedzenia pojmu nehnuteľnosť v zmysle odseku 1 bodu 9.“

12 Podľa oddielu 2.1.1 dôvodovej správy k návrhu zákona č. L 203 z 22. apríla 2009, ktorý bol následne prijatý ako zákon č. 520 z 12. júna 2009:

„Pre nové nehnuteľnosti sa nepredpokladá prechodný režim, pretože zákon [č. 520 z 12. júna 2009] sa uplatňuje na nové nehnuteľnosti len za predpokladu, že výstavba alebo rozšírenie/prestavba sa začali po nadobudnutí účinnosti zákona. Okamihom, keď sa nová stavba považuje za začatú, je okamih, keď sa začnú stavať základy.“

Vyhláška o DPH

13 Minister financií využil možnosť priznanú § 13 ods. 3 zmeneného zákona o DPH na účely vymedzenia transakcií podliehajúcich DPH v porovnaní s plneniami oslobodenými od DPH prostredníctvom bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (vyhláška č. 1370, ktorou sa mení a dopĺňa vyhláška o dani z pridanej hodnoty), z 2. decembra 2010 v znení bekendtgørelse nr. 808 om merværdiafgift (vyhláška č. 808 o dani z pridanej hodnoty) z 30. júna 2015 (ďalej len „vyhláška o DPH“).

14 V § 54 ods. 1 a 2 vyhlášky o DPH sa stanovuje:

„[1.] Pojem budova uvedený v § 13 ods. 1 bode 9 písm. a) [zmeneného zákona o DPH] sa vzťahuje na stavby pevne spojené so zemou, ktoré boli dokončené na určený účel. Dodanie častí takejto budovy sa tiež považuje za dodanie budovy.

2. Stavba v zmysle odseku 1 sa považuje za novú pred jej prvým obývaním. Budova je tiež považovaná za novú aj v deň prvého odovzdania po obývaní, ak k dodaniu dôjde po menej ako piatich rokoch odo dňa dokončenia budovy. V prípade druhého dodania a nasledujúcich dodaní, ktoré sa uskutočnia do piatich rokov od dokončenia budovy, je budova tiež považovaná za novú, ak sa dodanie uskutočnilo pred užívaním budovy obývaním počas obdobia dvoch rokov a prvé dodanie patrí pod § 29 [zmeneného] zákona o DPH.“

15 Ustanovenie § 134 ods. 3 a 4 tejto vyhlášky stanovuje:

„3. § 13 ods. 1 bod 9 písm. a) [zmeneného] zákona o DPH sa uplatňuje na nové budovy a nové budovy s pozemkami, na ktorých stoja, uvedené v § 54 tejto vyhlášky, ak sa výstavba začala 1. januára 2011 alebo neskôr…

4. Dátum začatia výstavby nových budov a rozšírenia existujúcich budov zodpovedá začiatku stavania základov…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

16 V roku 2006 NSS nadobudla nehnuteľnosť, ktorá sa dovtedy používala ako kemping. V priebehu roka 2008 rozdelila NSS túto nehnuteľnosť na viacero parciel a v januári 2009 boli na niektorých z týchto parciel vybudované prípojky elektriny, vody, kúrenia a kanalizácie.

17 Na jeseň roku 2010 sa na základe stavebného povolenia, ktoré NSS získala od príslušného správneho orgánu, začalo stavanie základov na niektorých z uvedených parciel. Tieto základy boli dokončené pred 1. januárom 2011.

18 Dňa 1. januára 2015 NSS previedla vlastníctvo šestnástich parciel so základmi na spoločnosť založenú podľa dánskeho práva. Tieto parcely boli následne predané jednotlivcom.

19 V prípade piatich z uvedených parciel bola následne postavená obytná budova na základoch postavených v roku 2010. V prípade ôsmich ďalších parciel bola postavená obytná budova, ale nie na základoch postavených v roku 2010. Pokiaľ ide o zvyšné tri parcely, základy postavené v roku 2010 sú stále tam, ale žiadna budova nebola postavená.

20 SKAT (daňový úrad, Dánsko) rozhodnutím z 28. septembra 2017 uložil NSS povinnosť zaplatiť DPH z dodania šestnástich parciel so základmi, pričom sa domnieval, že toto dodanie predstavuje dodanie „stavebných pozemkov“ podliehajúce DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 9 písm. b) zmeneného zákona o DPH.

21 NSS napadla toto rozhodnutie na Landsskatteretten (Národná daňová komisia, Dánsko), ktorá rozhodnutím z 1. septembra 2021 dospela k záveru, že dodanie týchto šestnástich parciel nepredstavuje transakciu podliehajúcu DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 9 písm. b) zmeneného zákona o DPH, ale transakciu oslobodenú od DPH podľa § 13 ods. 1 bodu 9 zákona o DPH, ktorý

oslobodzoval od DPH všetky dodávky nehnuteľností. V tejto súvislosti Národná daňová komisia najmä konštatovala, že NSS začala stavať základy na uvedených šestnástich parcelách pred 1. januárom 2011 a že tie isté parcely nadobudla pred predložením návrhu zákona, ktorý sa stal zákonom č. 520 z 12. júna 2009.

22 Ministerstvo financií podaním z 1. decembra 2021 podalo žalobu proti rozhodnutiu Národnej daňovej komisie na Retten i Aalborg (Okresný súd Aalborg, Dánsko), ktorý vec postúpil na Vestre Landsret (Západný vyšší súd, Dánsko), ktorý je vnútroštátnym súdom podávajúcim návrh na začatie prejudiciálneho konania, a to z dôvodu zásadných otázok, ktoré v tomto rozhodnutí vznikli.

23 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa ministerstva financií na určenie toho, čo predstavuje „budovu“ na účely DPH, treba vychádzať zo znenia článku 12 ods. 2 smernice o DPH, ktorý stanovuje, že budovou je „akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“. V bežnom jazyku by sa „stavba“ v podobe „budovy“ charakterizovala tým, že sa skladá z viacerých častí, ktoré tvoria celok určený na konkrétne použitie.

24 Vzhľadom na článok 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, ktorý upravuje „dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním“, sa budova (alebo časť budovy) vyznačuje tým, že môže byť obývaná, a teda môže byť použitá na účely, na ktoré je určená. Podľa tohto ministerstva budova (alebo časť budovy) nemôže byť využívaná, pokiaľ nie je dokončená v dostatočnej miere na to, aby sa mohla začať užívať, prípadne čiastočne užívať.

25 Článok 12 ods. 2 tretí pododsek tejto smernice umožňuje na definovanie pojmu „budova“ použiť iné kritériá ako kritérium prvého obývania, najmä lehotu, ktorá uplynula medzi dátumom ukončenia stavby a dátumom prvého dodania. Z tohto ustanovenia vyplýva, že nedokončenú stavbu nemožno považovať za budovu.

26 Podľa ministerstva financií tak obytná budova nemôže byť považovaná za dokončenú, a možno ju obývať, ak sa zrealizovali len základy budovy. Takéto základy nemôžu predstavovať ani „časť budovy“ v zmysle článku 12 smernice o DPH, keďže o dodanie časti budovy ide len vtedy, ak dodaná časť môže byť obývaná. Tak by to bolo v prípade, ak sa dodanie uskutočňuje po etapách, napríklad v prípade dodania bytov v rámci obytnej budovy.

27 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa NSS, keď sa začalo so stavaním základov na šestnástich parcelách, tieto parcely prešli z postavenia „stavebného pozemku“ na postavenie „budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja“. Je nesporné, že základy na týchto pozemkoch boli plne využiteľné v čase dodania uvedených parciel v priebehu roka 2015.

28 Základy sú zahrnuté do veľmi širokého pojmu „budova“ v zmysle článku 12 smernice o DPH, ktorý je definovaný ako „akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“. Podľa názoru NSS § 54 vyhlášky o DPH, ktorý dopĺňa podmienku, podľa ktorej musia byť stavby „dokončené na určený účel“, obmedzuje tento pojem v rozpore so smernicou o DPH.

29 NSS napokon tvrdí, že cieľom kritéria prvého obývania a jemu alternatívnych kritérií, ako sú stanovené v článku 12 ods. 2 treťom pododseku smernice o DPH, je určiť okamih, keď dodanie budov a pozemkov môže podliehať DPH, a nie okamih, keď sa stavba stane „budovou“.

30 Vnútroštátny súd sa domnieva, že judikatúra Súdneho dvora neumožňuje určiť, či sa má pozemok s postavenými základmi s cieľom výstavby obytnej budovy považovať na účely DPH za stavebný pozemok alebo za budovu alebo časť budovy s pozemkom, na ktorom stojí.

31 Za týchto okolností Vestre Landsret (Západný vyšší súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j), článkom 12 ods. 1 písm. a) a článkom 12 ods. 2 [smernice o DPH] v spojení s článkom 135 ods. 1 písm. k), článkom 12 ods. 1 písm. b) a článkom 12 ods. 3 [tejto] smernice, ak členský štát za okolností, ako sú tie v konaní vo veci samej, považuje dodanie pozemku, na ktorom sú v čase dodania už postavené základy a na ktorom až následne postavia obytnú budovu iní vlastníci, za predaj stavebného pozemku podliehajúci DPH?“

O prejudiciálnej otázke

32 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 12 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že transakcia spočívajúca v dodaní pozemku, na ktorom sú ku dňu tohto dodania postavené len základy obytnej budovy, predstavuje dodanie „stavebného pozemku“ v zmysle tohto článku.

33 Na úvod je potrebné pripomenúť, že smernicou o DPH vznikol spoločný systém DPH, ktorý je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných transakcií (rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 24 a citovaná judikatúra).

34 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.

35 Podľa článku 9 ods. 1 uvedenej smernice je „zdaniteľná osoba“ každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. „Ekonomickou činnosťou“ je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

36 Smernica o DPH tak zohľadňuje podnikateľskú a obvyklú povahu výkonu ekonomických činností ako všeobecné kritériá na pripísanie postavenia zdaniteľnej osoby na účely DPH osobám vykonávajúcim tieto činnosti. Tieto kritériá sú však modifikované, pokiaľ ide o transakcie s nehnuteľnosťami, pretože v súlade s jej článkom 12 ods. 1 táto smernica oprávňuje členské štáty považovať za zdaniteľnú osobu aj kohokoľvek, kto príležitostne uskutočňuje dodanie budovy alebo časti budovy a pozemkov, na ktorých stoja, pred ich prvým obývaním [článok 12 ods. 1 písm. a)], alebo dodanie stavebného pozemku [článok 12 ods. 1 písm. b)] (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 27).

37 Podľa článku 12 ods. 3 uvedenej smernice sa tak považujú za „stavebné pozemky“ na účely odseku 1 písm. b) tohto článku 12 neupravené alebo upravené pozemky, ktoré členské štáty zadefinujú ako stavebné pozemky.

38 Smernica o DPH však obmedzuje ich mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o rozsah pojmu „stavebný pozemok“. V tomto rámci musia členské štáty rešpektovať cieľ sledovaný článkom 135 ods. 1 písm. k) tejto smernice, ktorý spočíva v oslobodení od DPH len takých dodaní nezastavaných

pozemkov, ktoré nie sú určené na výstavbu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, body 34 a 50, ako aj citovanú judikatúru).

39 Okrem toho vymedzenie pojmu „stavebný pozemok“ je tiež obmedzené rozsahom pojmu „budova“, ktorý normotvorca Únie definoval veľmi široko v článku 12 ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH ako zahŕňajúci „akúkoľvek stavbu pevne spojenú so zemou“ (rozsudky zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 54, a z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 51).

40 Z uvedeného vyplýva, že pozemok, na ktorom sa nachádza stavba, ktorá musí byť kvalifikovaná ako „budova“ v zmysle tohto ustanovenia, nemôže byť kvalifikovaný ako „stavebný pozemok“.

41 V prejednávanej veci je nesporné, že na pozemkoch, o ktoré ide vo veci samej, boli ku dňu ich dodania len základy pre výstavbu obytných budov. Preto treba určiť, či tieto základy samy osebe predstavujú „budovu“ alebo „časť budovy“ v zmysle článku 12 smernice o DPH, pričom v takom prípade by sa tieto pozemky už nemohli považovať za „stavebné pozemky“.

42 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že toto objasnenie je potrebné, keďže dodanie stavebného pozemku podlieha DPH. Na druhej strane, hoci dodanie budovy alebo časti budovy v zásade tiež podlieha DPH, ukazuje sa, že na jednej strane do 31. decembra 2010 Dánske kráľovstvo na základe článku 371 smernice o DPH uplatňovalo oslobodenie od DPH na všetky dodania nehnuteľností, a na druhej strane sa v súlade s uplatniteľnou vnútroštátnou právnou úpravou toto oslobodenie naďalej vzťahuje na dodanie budov, ktorých výstavba sa už začala k tomuto dátumu. Vzhľadom na to, že základy postavené na pozemkoch, o ktoré ide vo veci samej, boli postavené v roku 2010, NSS sa domnieva, že dodanie týchto pozemkov je oslobodené od DPH.

43 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že článok 12 ods. 3 smernice o DPH jasne stanovuje, že aj upravené pozemky spadajú pod pojem „stavebný pozemok“, pokiaľ sú ako také definované členskými štátmi. Inými slovami, úprava pozemkov, ako je pripojenie k elektrickej sieti, plynovým potrubiam a vodovodnej sieti, nemôže mať za následok zmenu ich právnej kvalifikácie na „budovu“ ako stavbu pevne spojenú so zemou najmä prostredníctvom základov (rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 57).

44 Okrem toho, hoci článok 12 ods. 2 smernice o DPH definuje budovu veľmi široko ako „akúkoľvek stavbu pevne spojenú so zemou“, nič to nemení na skutočnosti, že toto ustanovenie odkazuje na článok 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice, ktorý zase odkazuje na „dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním“. Nemožno teda dospieť k záveru, že do pojmu „budova“ možno zahrnúť jednoduché pripojenia k sieťam (rozsudok z 30. septembra 2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, bod 58).

45 Súdny dvor tak v rámci veľmi širokej definície pojmu „budova“ v zmysle článku 12 ods. 2 smernice o DPH zdôraznil význam odkazu na článok 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice, ktorý sa týka kritéria „prvého obývania“ budovy.

46 Článok 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH zase upravuje oslobodenie od DPH v prípade iného dodania budov, než je upravené v článku 12 ods. 1 písm. a) tejto smernice. Tieto ustanovenia tak v praxi rozlišujú medzi starými budovami, ktorých predaj v zásade nepodlieha DPH, a novými

budovami, ktorých predaj podlieha tejto dani, či už sa uskutočňuje v rámci trvalej ekonomickej činnosti, alebo príležitostne (rozsudok z 9. marca 2023, État belge a Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, bod 20, ako aj citovaná judikatúra).

47 *Ratio legis* uvedených ustanovení je relatívna absencia pridanej hodnoty vytvorenej predajom existujúcej budovy (rozsudok z 9. marca 2023, État belge a Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, bod 21, ako aj citovaná judikatúra), na rozdiel od predaja novej budovy, ktorej pridaná hodnota je výsledkom stavebných prác, ktoré vedú k podstatnej zmene reálneho stavu z dôvodu prechodu z nezastavaného, ba dokonca nepripraveného pozemku k obývateľnej budove (rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 55).

48 Ako vyplýva z prípravných prác k šiestej smernici Rady 77/388/EHS 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), ktoré sú naďalej relevantné na účely výkladu smernice o DPH v kontexte oslobodení od dane stanovených v článku 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice, kritérium „prvého obývania“ budovy treba chápať tak, že zodpovedá kritériu prvého použitia majetku jeho majiteľom alebo nájomcom. V týchto prípravných prácach sa spresňuje, že toto kritérium bolo použité ako určujúce okamih, kedy môže tovar opustiť výrobný reťazec, aby mohol vstúpiť do odvetvia spotreby (rozsudok zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, bod 41).

49 Vzhľadom na judikatúru uvedenú v bodoch 43 až 48 tohto rozsudku treba konštatovať, že základy pre obytné budovy nemožno kvalifikovať ako „budovu“ alebo „časť budovy“ v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH.

50 Je pravda, že základy budovy sú jedným z prvkov, ktoré túto budovu tvoria, a preto môžu v bežnom jazyku predstavovať „časť budovy“.

51 Okrem toho článok 12 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice definuje budovu veľmi široko ako „akúkoľvek stavbu pevne spojenú so zemou“. Nemožno teda vylúčiť, že takáto definícia, posudzovaná samostatne, by sa mohla vykladať tak, že sa vzťahuje na základy.

52 Ako však zdôraznil Súdny dvor v rozsudku z 30. septembra 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, bod 58), nič to nemení na tom, že toto ustanovenie odkazuje na článok 12 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice, ktorý odkazuje na kritérium „prvého obývania“.

53 Ako bolo pripomenuté v bode 48 tohto rozsudku, toto kritérium treba chápať tak, že zodpovedá kritériu prvého použitia majetku jeho majiteľom alebo nájomcom, pričom treba pamätať na to, že normotvorca Únie rozhodol, že toto kritérium určuje okamih, kedy môže tovar opustiť výrobný reťazec, aby mohol vstúpiť do odvetvia spotreby.

54 Samotné základy obytnej budovy však nemôžu byť predmetom takto definovaného „obývania“. Okrem toho stavanie takýchto základov v každom prípade neznamená ukončenie procesu výstavby budovy a jej vstup do spotrebiteľského odvetvia.

55 Z hľadiska článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH totiž musí byť možné obývať hoci aj „časť budovy“, a preto musí byť vyradená z výrobného reťazca, čo môže nastať napríklad vtedy, keď je budova pozostávajúca z viacerých častí alebo jednotiek, ako sú byty, postavená po etapách, takže niektoré z týchto častí alebo jednotiek môžu byť obývané, zatiaľ čo iné časti sa ešte stavajú.

V tejto súvislosti Súdny dvor už zdôraznil, že treba zohľadniť skutočné využívanie nehnuteľnosti v čase dodania (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, body 43, 45 a 48, ako aj citovanú judikatúru).

56 Navyše v súlade s článkom 12 ods. 2 tretím pododsekom smernice o DPH môžu členské štáty uplatniť iné kritériá ako kritérium prvého obývania, ako je napríklad obdobie, ktoré uplynulo medzi dátumom ukončenia stavby a dátumom jej prvého dodania, alebo obdobie, ktoré uplynulo od dátumu prvého obývania do dátumu následného dodania.

57 Podobne ako kritérium prvého obývania aj tieto alternatívne kritériá majú za cieľ, ako vyplýva z judikatúry citovanej v bode 46 tohto rozsudku, odlíšiť nové budovy, ktoré v zásade podliehajú DPH, od starých budov oslobodených od DPH v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. j) smernice o DPH.

58 Prvé z týchto alternatívnych kritérií však odkazuje na „ukončenie stavby“, teda na udalosť, ktorá sa nachádza ďaleko za počiatočnou etapou stavania základov. Druhé z uvedených kritérií používa rovnaký pojem ako štandardné kritérium uvedené v článku 12 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, a to „prvé obývanie“, a preto sa má vykladať rovnako ako toto posledné uvedené kritérium.

59 Treba ešte uviesť, že NSS a tri ďalšie spoločnosti žalované vo veci samej sa vo svojich písomných pripomienkach odvolávajú na viacero rozsudkov Súdneho dvora s cieľom podporiť ich výklad, podľa ktorého základy predstavujú budovu v zmysle článku 12 ods. 2 prvého pododseku smernice o DPH. Žiadny z týchto rozsudkov však nemôže spochybniť výklad uvedený v bode 49 tohto rozsudku.

60 V prvom rade totiž v rozsudku z 30. septembra 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, bod 57), Súdny dvor rozhodol, že úprava pozemkov, ako je pripojenie k elektrickej sieti, plynovým potrubiam a vodovodnej sieti atď., nemôže mať za následok zmenu právnej kvalifikácie týchto pozemkov na „budovu“ ako stavbu pevne spojenú so zemou, konkrétne najmä prostredníctvom základov. Tým len potvrdil, že základy sú prostriedkom na spojenie stavby so zemou, a nie že samy osebe predstavujú budovu.

61 Hoci je pravda, že v rozsudku z 8. júna 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, body 46 a 54), Súdny dvor v súvislosti so stavbou zahŕňajúcou dokončené základy a čiastočne dokončenú stropnú dosku potvrdil, že ide o dodanie budovy alebo časti budovy a pozemku, na ktorom stoja, pred prvým obývaním. Ako však uznali NSS a tri ďalšie spoločnosti žalované vo veci samej vo svojich písomných pripomienkach, táto vec sa netýkala výkladu pojmu „budova“ alebo „časť budovy“ v zmysle článku 4 ods. 3 prvého pododseku šiestej smernice 77/388, ktorý bol v tejto smernici ekvivalentným ustanovením s článkom 12 ods. 2 prvým pododsekom smernice o DPH, a tak toto incidenčné konštatovanie Súdneho dvora nemôže stačiť na vyvrátenie konštatovaní vyplývajúcich z výkladu tohto posledného uvedeného ustanovenia, ktorý je uvedený najmä v bodoch 52 až 55 tohto rozsudku.

62 Napokon v rozsudku zo 16. januára 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, body 32 a 33), Súdny dvor rozhodol, že budovy s jedným alebo dvoma podlažiami stojace na betónových podstavách postavených na betónových základoch zaliatych v zemi predstavujú, aj keď ich možno rozobrať a premiestniť, „nehnuteľnosti“. Posúdenie Súdneho dvora v tomto rozsudku sa teda týkalo dokončených budov, a nie ich základov.

63 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené dôvody treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 12 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že transakcia spočívajúca v dodaní pozemku, na ktorom sú ku dňu tohto dodania postavené len základy obytnej budovy, predstavuje dodanie „stavebného pozemku“ v zmysle tohto článku.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 12 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

transakcia spočívajúca v dodaní pozemku, na ktorom sú ku dňu tohto dodania postavené len základy obytnej budovy, predstavuje dodanie „stavebného pozemku“ v zmysle tohto článku.

Podpisy