

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

10. září 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Šestá směrnice o DPH – článek 5 odst. 7 písm. a) – Zdanitelná plnění – Pojem ‚dodání za protiplnění‘ – První využití nemovitosti obcí, postavené na její území a na jejím pozemku – činnosti vykonávané jako orgán veřejné správy a jako osoba povinná k dani“

Ve věci C-92/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 1. února 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 25. února 2013, v řízení

Gemeente 's-Hertogenbosch

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, M. Safjan (zpravodaj), J. Malenovský, A. Prechal a K. Jürimäe, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. ledna 2014,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Gemeente 's-Hertogenbosch S. Beelenem, belastingadviseur,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman, C. Schillemans a M. Noort, jako zmocněnkyni,
- za řeckou vládu K. Paraskevopoulou a K. Karavasili, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a W. Roelsem, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. dubna 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Gemeente 's-Hertogenbosch (obec 's-Hertogenbosch, Nizozemsko, dále jen „Gemeente“) a Staatssecretaris van Financiën (ministerstvo financí), jehož předmětem je nárok na odpout daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené Gemeente na vstupu z nákladů na výstavbu nové obecní budovy.

Právní rámec

Unijní právo

3 Šestá směrnice byla od 1. ledna 2007 zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst L 347, s. 1). Z předkládacího rozhodnutí nicméně vyplývá, že vzhledem k datu, kdy nastaly předmětné skutkové okolnosti, se spor v předvodním řízení i nadále řídí šestou směrnicí.

4 Podle článku 2 šesté směrnice:

„Předmětem [DPH] je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
2. dovoz zboží.“

5 Článek 4 této směrnice stanovil:

„1. ‚Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb [...]. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje [se považuje zejména] využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

3. členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

a) poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlím a pozemků, na nichž stojí; členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymežit výraz ‚pozemky, na nichž stojí‘.

členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlí [...].

‚Budovou se rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí;

b) poskytnutí stavebního pozemku.

‚Stavebním pozemkem se rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.

[...]

5. [...] [Obce] [...] se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo

plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

[...]

Členské státy mohou považovat činnosti [obcí], které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.“

6 Hlava V šesté směrnice, nadepsaná „Zdanitelná plnění“, obsahovala články 5 až 7, nadepsané „Dodání zboží“, „Poskytování služeb“ a „Dovoz“.

7 Článek 5 uvedené směrnice zněl takto:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]

5. Členské státy mohou považovat za dodání ve smyslu odstavce 1 předání určitých stavebních prací.

[...]

7. Členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění:

a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, jestliže bylo toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by [DPH] z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;

[...]“

8 Článek 6 téže směrnice stanovil:

„1 ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

[...]

2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

[...]

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.

[...]

9 Podle článku 17 šesté směrnice:

„1. Nárok na odpot dan vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3.

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpotitelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpotitelná není, je odpotitelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Členské státy nicméně mohou:

[...]

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpotet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

[...]

Nizozemské právo

10 Článek 3 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329), ve svém znění použitelném ve věci v původním řízení (dále jen „Wet OB“), zní následovně:

„1. Dodáním zboží se rozumí:

[...]

c) dodání budov osobou, která je vytvořila, s výjimkou nezastavěných pozemků, které nejsou stavebními pozemky [...]

[...]

h) použití zboží vyrobeného ve vlastním podniku pro účely podnikání, pokud toto zboží bylo-li

by dodáno podnikatelem, podléhá dani, v jejímž případě je zcela nebo zčásti vyloučeno právo na odpočet; zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu, včetně pozemků, se považuje za zboží vyrobené ve vlastním podniku; ustanovení tohoto písmena se neuplatní na nezastavěné pozemky, které nejsou stavebními pozemky [...]

[...]

11 Podle článku 11 Wet OB:

„1. Za podmínek stanovených správním opatřením s obecnou působností jsou od daně osvobozena:

a. dodání nemovitostí a převod práv, kterými jsou zatíženy, s výjimkou:

1°. dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, uskutečněné před jejich prvním obydlením nebo do dvou let po něm, jakož i dodání stavebních pozemků;

[...]

Spor v původním řízení a předběžná otázka

12 Gemeente poskytuje plnění jako orgán veřejné správy a jako osoba povinná k dani. Pokud jde o plnění, která poskytuje jako osoba povinná k dani, která podléhají DPH, zatímco jiná jsou na základě článku 11 Wet OB od daně osvobozena.

13 Gemeente si na pozemku, který jí patřil, objednala výstavbu nové budovy, která měla být využívána jako kancelářské prostory a jejíž výstavba začala v průběhu roku 2000. Předpokládalo se, že tato budova bude využívána Gemeente takto:

- 94 % plochy této budovy pro své vlastní potřeby jako orgán veřejné správy;
- 5 % této plochy pro činnosti vykonávané Gemeente jako osobou povinnou k dani, pro plnění zakládající nárok na odpočet DPH;
- 1 % uvedené plochy pro činnosti vykonávané Gemeente jako osobou povinnou k dani, pro plnění, která nezakládají nárok na odpočet DPH.

14 Uvedená budova byla poprvé využita Gemeente dne 1. dubna 2003.

15 Na fakturách za výstavbu budovy zaslaných Gemeente v červenci 2002 byla jako DPH uvedena částka 287 999 eur. Daňové přiznání, které Gemeente podala na finančním úřadu, uvádělo jako DPH, jež má být vrácena, částku 32 eur.

16 Finanční úřad toto daňové přiznání akceptoval, Gemeente ale poté změnila své stanovisko a požádala o vrácení celé částky DPH zaplacené na vstupu. Na podporu své žádosti uvedla, že postavená budova představovala majetek vyrobený ve vlastním podniku ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB, který odpovídá čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

17 Na základě tohoto zpochybnění rozhodl finanční úřad zvýšit vratku DPH ve prospěch Gemeente na 17 279 eur, tedy na 6 % z částky 287 999 eur, která byla požadována z titulu DPH zaplacené na vstupu.

18 Gemeente toto poslední uvedené rozhodnutí napadla u Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací soud v 's-Hertogenbosch). Tento soud dospěl k závěru, že Gemeente využívala předmětnou budovu pro potřeby své vlastní podnikatelské činnosti ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm.

h) Wet OB, ale výlučně v rozsahu, v němž tato budova sloužila pro činnosti Gemeente jako osoby povinné k dani, tedy v rozsahu 6 % z celkové plochy budovy, zbývajících 94 % odpovídá využívání pro činnosti Gemeente jako orgánu veřejné správy, na něž se jako takové Wet OB ani šestá směrnice nevztahuje.

19 Gemeente podala proti rozsudku Gerechtshof te 's-Hertogenbosch kasační stížnost k Hoge Raad der Nederlanden (nejvyšší soud Nizozemska). Ve své kasační stížnosti tvrdí, že dotyčné zboží a služby byly nabyty za účelem budoucího uskutečnění plnění podléhajícího DPH, tedy proto, aby měla po dodání budovy a pro potřeby svého podnikání k dispozici zboží vyrobené „ve svém vlastním podniku“. Toto plnění musí být podle čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB ve spojení s čl. 11 odst. 1 písm. a) bodem 1 tohoto zákona považováno za dodání podléhající DPH.

20 Předkládající soud odkazuje na rozsudek Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), podle něhož se čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, který umožňuje považovat některá plnění za dodání za protiplnění, vztahuje i na zboží vyrobené, postavené, vytřžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu daného k dispozici podnikem, který zaplatil DPH na vstupu.

21 Specifická včta v povodním řízení však spočívá ve skutečnosti, že v projednávaném případě třetí osoba povinná k dani postavila na objednávku Gemeente nemovitost, kterou Gemeente využívá z 94 % pro účely svých činností jako orgán veřejné správy. Předkládající soud se táže, zda se článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, který poskytuje možnost odpočtu DPH zaplacené na vstupu – navzdory skutečnosti, že obce v zásadě nejsou osobami povinnými k DPH – přesto použije proto, že Gemeente budovu částečně využívá, i když jen v omezeném rozsahu, pro plnění, která poskytuje jako osoba povinná k dani.

22 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být čl. 5 odst. 7 úvodní včta a písm. a) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že k dodání za protiplnění dochází v situaci, kdy obec začne poprvé využívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou bude využívat v rozsahu 94 % pro činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy, a v rozsahu 6 % pro své činnosti jako osoba povinná k dani – z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odpočet?“

K předběžné otázce

23 Úvodem je třeba připomenout, že podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice se obce v zásadě nepovažují za osoby povinné k DPH v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy.

24 Je třeba uvést, že čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 2 písm. a) uvedené směrnice se vztahují na plnění, která jsou nebo mohou být považována za dodání nebo poskytnutí služeb za protiplnění.

25 Pokud jde nejprve o čl. 6 odst. 2 písm. a) této směrnice, jak uvedla generální advokátka v bodech 17 a 51 svého stanoviska, možnost začadit včta do majetku využívaného v postavení osoby povinné k dani nebo majetku využívaného v postavení osoby, která k dani povinná není, vyvozenou z tohoto ustanovení, nelze uplatnit v situaci, v níž osoba povinná k dani vykonává tak jako ve včta v povodním řízení současně hospodářskou činnost podléhající režimu DPH a činnost, která není hospodářskou činností a tento režim se na ni nevztahuje (v tomto smyslu viz rozsudek Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, body 37 a 38).

26 V důsledku toho je třeba konstatovat, že čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice se nemá použít v situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení.

27 Dále podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění podléhající DPH použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání, a jestliže by DPH z tohoto zboží nebyla plně odpodíratelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.

28 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že znění tohoto ustanovení, tedy „zboží vyroben[é], postaven[é], vytvořen[é], zpracovan[é] [...] v rámci [...] podnikání [osoby povinné k dani]“ zahrnují nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytvořené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také zboží vyrobené, postavené, vytvořené nebo zpracované třetí osobou z materiálů daného k dispozici uvedeným podnikem (v tomto smyslu viz rozsudek *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, bod 27).

29 Na budovu postavenou třetí osobou na pozemku patřícím obci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, se tedy znění uvedené v předchozím bodě vztahuje.

30 Možnosti, aby členský stát použití takového zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání považoval za dodání za protiplnění, může být využito pouze tehdy, pokud by nabytí tohoto zboží od jiné osoby povinné k dani neposkytovalo první osobě povinné k dani nárok na plný odpočet DPH.

31 Z ustanovení čl. 3 odst. 1 *Wet OB* vyplývá, že Nizozemské království této možnosti využilo.

32 Jak v podstatě uvedla generální advokátka v bodě 62 svého stanoviska, podmínka pro použití čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice uvedená v bodě 30 tohoto rozsudku je splněna v takové situaci, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, kdy z důvodu, že dotyčná nemovitost byla využívána i pro jiné účely než pro zdanitelná plnění, by DPH zaplacenou na vstupu nebylo možné odečíst v plné výši, pokud by budova byla v celém rozsahu nabyta od jiné osoby povinné k dani.

33 V důsledku toho, jestliže obec začne poprvé využívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou bude využívat v rozsahu 94 % pro své činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy a v rozsahu 6 % pro své činnosti jako osoba povinná k dani, z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odpočet, tato situace musí být považována za situaci, na kterou se vztahuje čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, pokud dotyčný členský stát využil možnosti stanovené tímto ustanovením.

34 Jak uvedla generální advokátka v bodech 72 a 73 svého stanoviska, celá DPH, kterou *Gemeente* zaplatila na vstupu za nabytí nemovitosti pro účely využití provedeného na výstupu, musí podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice zakládat nárok na odpočet této daně.

35 Toto využití samo o sobě podléhá DPH a částka DPH, kterou *Gemeente* na jeho základě dluží, se musí vypočítat podle čl. 11 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice na základě celkové hodnoty každého z prvků, tedy pozemku a budovy, přičemž před tím nesmí být DPH z uvedených prvků vybrána (v tomto smyslu viz rozsudek *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, body 28 až 33).

36 Konečně podle čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice v rozsahu, v němž se dotyčné zboží použije pro účely zdanitelných plnění, tedy v rozsahu 5 % plochy budovy v situaci, jako je ta, o

kteřou se jedná ve v?ci v p?vodním řízení, osoba povinná k dani je v zásadě oprávněna odeřít od daně, kteřou je povinná odvést, DPH odvedenou z titulu využití uvedeného v p?edchozím bodě. V poměru, v němž je uvedené zboží využíváno pro plnění osvobozená od daně nebo pro plnění, která DPH nepodléhá, není odporet DPH přípustný.

37 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovět, že řl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na situaci, jako je ta, o kteřou se jedná ve v?ci v p?vodním řízení, kdy obec začne poprvé využívat budovu, kteřou si nechala postavit na vlastním pozemku a kteřou bude využívat v rozsahu 94 % celkové plochy pro své činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy a v rozsahu 6 % celkové plochy pro své činnosti jako osoba povinná k dani, z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odporet DPH. Nicméně pozdější využívání budovy pro činnosti obce může založit nárok na odporet daně zaplacené z titulu využívání upraveného tímto ustanovením jen v poměru odpovídajícím jejímu využívání pro potřeby zdanitelných plnění na základě řl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky p?vodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícimu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

řlánek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na situaci, jako je ta, o kteřou se jedná ve v?ci v p?vodním řízení, kdy obec začne poprvé využívat budovu, kteřou si nechala postavit na vlastním pozemku a kteřou bude využívat v rozsahu 94 % celkové plochy pro své činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy a v rozsahu 6 % celkové plochy pro své činnosti jako osoba povinná k dani, z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odporet daně z přidané hodnoty. Nicméně pozdější využívání budovy pro činnosti obce může založit nárok na odporet daně zaplacené z titulu využívání upraveného tímto ustanovením jen v poměru odpovídajícím jejímu využívání pro potřeby zdanitelných plnění na základě řl. 17 odst. 5 této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.