

**ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)**

z 10. septembra 2014 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Šiesta smernica o DPH – článok 5 ods. 7 písm. a) – Zdaniteľné plnenia – Pojem ‚plnenie za protihodnotu‘ – Prvé využívanie nehnuteľnosti obcou, postavenej na jej území a na jej pozemku – činnosti vykonávané ako orgán verejnej moci a ako zdaniteľná osoba“

Vo veci C-92/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 1. februára 2013 a doručený Súdnemu dvoru 25. februára 2013, ktorý súvisí s konaním:

**Gemeente 's-Hertogenbosch**

proti

**Staatssecretaris van Financiën,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia M. Safjan (spravodajca), J. Malenovský, A. Prechal a K. Jürimäe,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. januára 2014,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Gemeente 's-Hertogenbosch, v zastúpení: S. Beelen, belastingadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman, C. Schillemans a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Paraskevopoulou a K. Karavasili, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. apríla 2014,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice 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, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Gemeente 's-Hertogenbosch (obec 's-Hertogenbosch, Holandsko, ďalej len „Gemeente“) a Staatssecretaris van Financiën (ministerstvo financií, ďalej len „Staatssecretaris“) vo veci práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), zaplatenej na vstupe Gemeente za náklady na výstavbu novej obecnej budovy.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Šiesta smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2007 zrušená a nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1). Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu však vyplýva, že vzhľadom na dátum, keď nastali predmetné skutkové okolnosti, sa spor vo veci samej naďalej riadi šiestou smernicou.

4 Podľa článku 2 šiestej smernice:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou;

2. dovoz tovaru.“

5 Článok 4 tejto smernice stanovoval:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ňubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby.... Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobudania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

3. členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu kohokoľvek, kto na príležitostnom základe realizuje plnenia týkajúce sa činností uvedených v odseku 2 a predovšetkým ktorékoľvek z nasledujúcich plnení:

a) poskytovanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja, pred ich prvým obsadením; členské štáty môžu určiť podmienky aplikácie tohto kritéria na prevody budov a pozemkov, na ktorých tieto budovy stoja.

Členské štáty môžu aplikovať aj iné kritérium ako kritérium prvého obsadenia....

Pojem ‚budova‘ predstavuje akúkoľvek pozemnú stavbu.

b) poskytovanie stavebných pozemkov.

Pojem ‚stavebný pozemok‘ predstavuje akýkoľvek nevyužívaný alebo využívaný pozemok podľa definície členských štátov.

...

5. [Obce] sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na ich činnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Ak sa zúčastňujú takýchto činností a plnení, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami a plneniami v tých prípadoch, keď by zaobchádzanie s nimi ako s osobami nepodliehajúcimi dani viedlo k výraznému narušeniu voľnej súťaže.

...

Členské štáty môžu považovať činnosti [obcí], ktoré sú oslobodené od daní na základe článku 13 alebo 28, za činnosti, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány.“

6 Hlava V šiestej smernice, nazvaná „Zdaniteľné plnenia“, obsahovala články 5 až 7, ktoré sa nazývali „Dodávka tovarov“, „Poskytovanie služieb“ a „Dovozy“.

7 Článok 5 uvedenej smernice znel takto:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa.

...

5. Členské štáty môžu zvoliť odovzdanie určitých stavebných prác, ktoré by sa dodávali v zmysle odseku 1 [môžu považovať za dodávku v zmysle odseku 1 poskytnutie určitých stavebných prác – *neoficiálny preklad*].

...

7. Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu, ak ide o:

a) aplikáciu zdaniteľnou osobou pre jej podnikateľské účely v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by [DPH] za tento tovar, získaný od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná,

...“

8 Článok 6 tej istej smernice stanovoval:

„1. Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

...

2. Za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná,

...

Ľudské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže.

...“

9 Podľa článku 17 šiestej smernice:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daovník,

...

c) [DPH] splatnú podľa článkov 5 (7) a) a 6 (3).

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daovníkom.

Ľudské štáty však majú právo:

...

c) splnomocniť alebo nútiť daovníka, aby robil odpočet [DPH] na základe použitia všetkého alebo čiastočne tovarov a služieb,

...“

### *Holandské právo*

10 § 3 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) z 28. júna 1968 (Staatsblad 1968, č. 329), v znení uplatniteľnom vo veci samej (ale len „Wet OB“) znie takto:

„1. Za dodávku tovaru sa považuje:

...

c) dodávka budov osobou, ktorá ich zhotovila, s výnimkou nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú stavebnými pozemkami...

...

h) nakladanie s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku na podnikateľské účely, ak tento tovar, pokiaľ ho dodal podnikateľ, podlieha dani, v prípade ktorej je úplne alebo čiastočne vylúčené právo na odpočítanie; tovar vyrobený na objednávku z poskytnutých materiálov vrátane

pozemkov sa považuje za rovnocenný s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku; toto písmeno h) nemožno uplatniť na nezastavané pozemky, ktoré nie sú stavebnými pozemkami...

...“

11 Podľa § 11 Wet OB:

„1. Za podmienok stanovených všeobecným správny opatrením sú oslobodené od dane:

a. dodávky nehnuteľného majetku a prevody práv, ktorých predmetom je taký majetok, s výnimkou:

1°. dodávok budov alebo častí budov spoločne s pozemkami, na ktorých sú postavené, vykonané najneskôr do dvoch rokov po ich prvom využití, ako aj dodávok stavebných pozemkov;

...“

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

12 Gemeente vykonáva činnosť ako verejný orgán a ako zdaniteľná osoba. Pokiaľ ide o činnosti, ktoré realizuje ako zdaniteľná osoba, niektoré podliehajú DPH, kým iné sú oslobodené na základe § 11 Wet OB.

13 Gemeente si objednala na pozemku, ktorý jej patril, výstavbu novej budovy, ktorá sa mala využiť ako kancelárske priestory, pričom jej výstavba začala v priebehu roka 2000. Predpokladalo sa, že túto budovu bude Gemeente využívať takto:

- 94 % plochy tejto budovy na svoje vlastné potreby ako verejný orgán,
- 5 % tejto plochy na činnosti vykonávané Gemeente ako zdaniteľnou osobou, predstavujúce plnenia s právom na odpočítanie DPH,
- 1 % uvedenej plochy pre činnosti vykonávané Gemeente ako zdaniteľnou osobou, predstavujúce plnenia bez práva na odpočítanie DPH.

14 Uvedená budova bola po prvýkrát obsadená Gemeente 1. apríla 2003.

15 Na faktúrach za výstavbu budovy zaslaných Gemeente v júli 2002 bola uvedená suma 287 999 eur ako DPH. Daňové priznanie podané Gemeente na daňovom úrade uvádzalo sumu 32 eur ako DPH, ktorá sa má vrátiť.

16 Daňový úrad prijal toto daňové priznanie, ale následne Gemeente zmenila stanovisko a požiadala o vrátenie celej DPH zaplatenej na vstupe. Na podporu svojej žiadosti uviedla, že postavená budova predstavovala hmotný majetok vyrobený v rámci jej podnikateľskej činnosti v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB, ktorý zodpovedá článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

17 Po tomto spochybnení daňový úrad rozhodol o vrátení DPH v prospech Gemeente vo výške 17 279 eur, teda 6 % požadovanej sumy 287 999 eur ako DPH zaplatenej na vstupe.

18 Gemeente napadla toto posledné uvedené rozhodnutie na Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací súd 's-Hertogenbosch). Tento súd dospel k záveru, že Gemeente využívala predmetnú budovu na potreby svojej vlastnej podnikateľskej činnosti v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB, ale výlučne v rozsahu, v akom slúžila pre činnosti Gemeente ako zdaniteľnej osoby, teda 6 % z celkovej plochy budovy, a zostávajúcich 94 % zodpovedá využívaniu na činnosti Gemeente ako verejného orgánu, na ktoré ako také sa však nevzťahuje ani Wet OB, ani

šiesta smernica.

19 Gemeente podala proti rozsudku Gerechtshof te 's Hertogenbosch dovolanie na Hoge Raad der Nederlanden (najvyšší súd Holandska). V dovolaní tvrdí, že dotknuté tovary a služby boli nadobudnuté s cieľom budúcej realizácie plnenia podliehajúceho DPH, teda na to, aby mala k dispozícii po dodaní budovy a na účely svojho podnikania, tovar vyrobený „vo svojej vlastnej réžii“. Toto plnenie sa musí považovať za dodávku podliehajúcu DPH na základe § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB v spojení s § 11 ods. 1 písm. a) bodom 1) tohto zákona.

20 Vnútroštátny súd odkazuje na rozsudok Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), podľa ktorého článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, umožňujúci považovať niektoré plnenia za dodávku za protihodnotu, sa uplatňuje takisto na tovar vyrobený, zostrojený, získaný alebo spracovaný treťou osobou za pomoci materiálov daných k dispozícii podnikom, ktorý zaplatil DPH na vstupe.

21 Špecifickosť veci samej však spočíva v tom, že v predmetnom prípade tretia osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou, postavila na objednávku Gemeente nehnuteľnosť, ktorú Gemeente využíva z 94 % na účely svojich činností ako verejného orgánu. Vnútroštátny súd sa pýta, či napriek tomu, že obce nie sú v zásade zdaniteľnými osobami na účely DPH, článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, poskytujúci možnosť odpísania DPH zaplatenej na vstupe, sa má aj tak uplatniť, keďže Gemeente využíva budovu čiastočne, hoci v obmedzenom rozsahu, na plnenia v postavení zdaniteľnej osoby.

22 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 5 ods. 7 prvá veta a písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že za dodanie za protihodnotu treba považovať situáciu, keď obec zažne po prvýkrát využívať budovu, ktorú nechala postaviť na vlastnom pozemku a ktorú bude využívať v rozsahu 94 % celkovej plochy na svoje činnosti ako verejný orgán a v rozsahu 6 % celkovej plochy na svoje činnosti ako zdaniteľná osoba, z toho však v rozsahu 1 % celkovej plochy ako zdaniteľná osoba na plnenia oslobodené od dane, ktoré nezakladajú právo na odpísanie dane?“

### **O prejudiciálnej otázke**

23 Na úvod treba pripomenúť, že na základe článku 4 ods. 5 šiestej smernice obce nie sú v zásade považované za zdaniteľné osoby na účely DPH, pokiaľ ide o činnosti alebo plnenia, ktoré vykonávajú ako verejné orgány.

24 Treba uviesť, že článok 5 ods. 7 písm. a) a článok 6 ods. 2 písm. a) uvedenej smernice sa týkajú plnení, ktoré sú alebo ich možno považovať za dodávku alebo poskytnutie služieb za protihodnotu.

25 Pokiaľ ide najprv o článok 6 ods. 2 písm. a) tejto smernice, ako uviedla generálna advokátka v bodoch 17 a 51 svojich návrhov, možnosť rozdeliť veci na majetok využívaný v postavení zdaniteľnej osoby a majetok využívaný v postavení osoby, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, vyvodená z tohto ustanovenia, nemožno uplatniť na situáciu, v ktorej zdaniteľná osoba vykonáva tak ako vo veci samej súčasne hospodársku činnosť podliehajúcu režimu DPH a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou a nevzťahuje sa na ňu tento režim (pozri v tomto zmysle rozsudok Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, body 37 a 38).

26 V dôsledku toho treba konštatovať, že článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa nemá

uplatniť na situáciu, o akú ide vo veci samej.

27 Ďalej v súlade s článkom 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za protihodnotu, podliehajúci DPH, ak ide o použitie tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v rámci jej podnikateľskej činnosti zdaniteľnou osobou na svoje podnikateľské účely v prípadoch, keď DPH za tento tovar, nadobudnutý od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná.

28 V tejto súvislosti treba poznamenať, že znenie tohto ustanovenia, teda „tova[r] vyroben[ý], zostrojen[ý], získan[ý], spracovan[ý]... v rámci jej podnikateľskej činnosti zdaniteľnou osobou“ sa vzťahuje nielen na tovar úplne vyrobený, zostrojený, získaný alebo spracovaný samotným dotknutým podnikom, ale takisto na tovar vyrobený, zostrojený, získaný alebo spracovaný treťou osobou z materiálu, ktorý jej dal uvedený podnik k dispozícii (pozri v tomto zmysle rozsudok *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, bod 27).

29 Takto sa teda na budovu postavenú treťou osobou na pozemku patriacom obci, akým je ten vo veci samej, vzťahuje znenie uvedené v predchádzajúcom bode.

30 Možnosť, aby členský štát považoval využívanie takéhoto majetku zdaniteľnou osobou na účely svojho podnikania za dodávku vykonanú za protihodnotu, sa dá uplatniť len vtedy, keď nadobudnutie tohto majetku od inej zdaniteľnej osoby by neposkytovalo prvej zdaniteľnej osobe právo na úplné odpočítanie DPH.

31 Z § 3 ods. 1 *Wet OB* vyplýva, že Holandské kráľovstvo využilo túto možnosť.

32 Ako v podstate uviedla generálna advokátka v bode 62 svojich návrhov, podmienka uplatnenia článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice uvedená v bode 30 tohto rozsudku je splnená v situácii, akou je tá vo veci samej, keď z dôvodu, že dotknutá nehnuteľnosť sa využívala aj na iné účely ako zdaniteľné plnenia, by DPH zaplatená na vstupe nebola plne odpočítateľná, keď bola získaná výhradne od inej zdaniteľnej osoby.

33 V dôsledku toho, keď obec zažne po prvýkrát využívať budovu, ktorú nechala postaviť na vlastnom pozemku a ktorú bude využívať v rozsahu 94 % celkovej plochy na svoje činnosti ako verejný orgán a v rozsahu 6 % celkovej plochy na svoje činnosti ako zdaniteľná osoba, z toho však v rozsahu 1 % celkovej plochy ako zdaniteľná osoba na plnenia oslobodené od dane, ktoré nezakladajú právo na odpočítanie dane, táto situácia sa má považovať za situáciu, na ktorú sa vzťahuje článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, v rozsahu, v akom dotknutý členský štát využil možnosť stanovenú týmto ustanovením.

34 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 72 a 73 svojich návrhov, celá DPH zaplatená *Gemeente* na vstupe za nadobudnutie nehnuteľností na účely využitia vykonaného na výstupe musí viesť k právu na odpočítanie tejto dane v súlade s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice.

35 Toto využitie samo osebe podlieha DPH a suma DPH, ktorú má *Gemeente* zaplatiť na jeho základe, sa musí vypočítať v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice na základe celkovej hodnoty každého z prvkov, teda pozemku a budovy, pričom DPH nesmela byť vybraná v plnom rozsahu z uvedených prvkov (pozri v tomto zmysle rozsudok *Gemeente Vlaardingen*, EU:C:2012:698, body 28 až 33).

36 Nakoniec na základe článku 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice v rozsahu, v akom sa dotknuté tovary použijú na účely svojich zdaniteľných plnení, teda vo výške 5 % plochy budovy v situácii, o akú ide vo veci samej, zdaniteľná osoba v zásade môže odpočítať od dane, ktorú má zaplatiť, DPH zaplatenú z titulu využitia uvedeného v predchádzajúcom bode. V pomere, v akom sa

uvedené tovary využívajú na oslobodené plnenia alebo plnenia nepatriace do pôsobnosti DPH, odpo?ítanie DPH nie je prípustné.

37 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy treba odpoveda? na položenú otázku tak, že ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa má vyklada? v tom zmysle, že sa uplat?uje na situáciu, o akú ide vo veci samej, ke? obec za?ne po prvýkrát využíva? budovu, ktorú nechala postavi? na vlastnom pozemku a ktorú bude využíva? v rozsahu 94 % celkovej plochy na svoje ?innosti ako verejný orgán a v rozsahu 6 % celkovej plochy na svoje ?innosti ako zdanite?ná osoba, z toho však v rozsahu 1 % celkovej plochy ako zdanite?ná osoba na plnenia oslobodené od dane, ktoré nezakladajú právo na odpo?ítanie DPH. Neskoršie využívanie budovy na ?innosti obce však môže vies? k vzniku práva na odpo?ítanie dane zaplatenej z titulu využívania upraveného týmto ustanovením len v pomere zodpovedajúcom jej využívaniu na potreby zdanite?ných plnení na základe ?lánku 17 ods. 5 šiestej smernice.

## O trovách

38 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnyim dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 Súdnyim dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

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

**?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vyklada? v tom zmysle, že sa uplat?uje na situáciu, o akú ide vo veci samej, ke? obec za?ne po prvýkrát využíva? budovu, ktorú nechala postavi? na vlastnom pozemku a ktorú bude využíva? v rozsahu 94 % na svoje ?innosti ako verejný orgán a v rozsahu 6 % na svoje ?innosti ako zdanite?ná osoba, z toho však v rozsahu 1 % celkovej plochy ako zdanite?ná osoba na plnenia oslobodené od dane, ktoré nezakladajú právo na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty. Neskoršie využívanie budovy na ?innosti obce však môže vies? k vzniku práva na odpo?ítanie dane zaplatenej z titulu využívania upraveného týmto ustanovením len v pomere zodpovedajúcom jej využívaniu na potreby zdanite?ných plnení na základe ?lánku 17 ods. 5 tejto smernice.**

Podpisy

\* Jazyk konania: holand?ina.