Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

22. června 2016*

„Řízení o předběžné otázce — Daň z přidané hodnoty — Daň zaplacená na vstupu — Odpočet“

Ve věci C-267/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemského nejvyššího soudu, Nizozemsko) ze dne 29. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 5. června 2015, v řízení

Gemeente Woerden

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Gemeente Woerden R. Brouwerem, belastingadviseur,

— za nizozemskou vládu J. Langerem, M. Bulterman a M. Gijzen, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi H. Kranenborgem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Gemeente Woerden (obec Woerden, Nizozemsko) a Staatsecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) ve věci daňového výměru týkajícího se DPH za období od 1. ledna 2005 do 30. listopadu 2008.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

4 Článek 9 odst. 1 uvedené směrnice zní následovně:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 11 směrnice o DPH stanoví:

„Po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty […] může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami.

[…]“

6 Článek 13 odst. 1 směrnice o DPH uvádí:

„Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to [an]i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.

Uskutečňují-li takové činnosti nebo plnění, považují se však za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, pokud by zacházení s nimi jako s osobami nepovinnými k dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže.

Veřejnoprávní subjekty se vždy považují za osoby povinné k dani, pokud uskutečňují činnosti uvedené v příloze I, nejsou-li tyto činnosti uskutečňovány v zanedbatelné míře.“

7 Článek 72 směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚obvyklou cenou' rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

Nelze-li srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, považují se za ‚obvyklou cenu'

1) v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných věcí nebo podobných věcí, a nelze-li ji určit, nákladová cena stanovená v okamžiku dodání;

2) v případě služby částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby."

8 Článek 80 směrnice o DPH stanoví:

„1. Za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena,

a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177;

[…]

Pro účely prvního pododstavce lze za právní vazby považovat i vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem nebo rodinou zaměstnance nebo jinými osobami se zaměstnancem úzce spojenými.

2. Pokud členské státy využijí možnost stanovenou v odstavci 1, mohou vymezit kategorie dodavatelů, poskytovatelů, pořizovatelů nebo příjemců, na které se tato opatření vztahují.

[…]"

9 Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

b) DPH, která je splatná při plněních považovaných za dodání zboží nebo poskytnutí služby podle čl. 18 písm. a) a článku 27;

c) DPH, která je splatná při pořízeních zboží uvnitř Společenství podle čl. 2 odst. 1 písm. b) bodu i);

d) DPH, která je splatná při plněních považovaných za pořízení zboží uvnitř Společenství podle článků 21 a 22;

e) DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu.“

Nizozemské právo

10 Článek 3 Wet op de omzetbelasting (zákon z roku 1968 o dani z obratu) ze dne 28. června 1968 (Stb.1968, č. 329), ve znění účinném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věcí v původním řízení, (dále jen „zákon o dani z obratu“), zní takto:

„1. Dodáním zboží se rozumí:

a) převod práva nakládat s majetkem jako vlastník.

[…]

3. Na roveň dodání za protiplnění ve smyslu čl. 1 písm. a) jsou postaveny:

[…]

b) využití zboží vyrobeného ve vlastním podniku pro účely podnikání ze strany hospodářského subjektu, pokud v případě pořízení zboží od jiného hospodářského subjektu nevznikne nárok na odpočet daně, které podléhá toto zboží, v plném rozsahu.

[…]“

11 Článek 7 zákona o dani z obratu stanoví:

„1. Hospodářským subjektem se rozumí jakákoli osoba, která vykonává samostatně ekonomickou činnost.

[…]

4. Fyzické osoby a organizace ve smyslu obecného zákona o státních daních, které jsou hospodářskými subjekty ve smyslu tohoto článku, které mají bydliště nebo sídlo v Nizozemsku nebo tam mají stálou provozovnu a jsou po finanční, organizační a hospodářské stránce propojeny tak, že tvoří jednu jednotku, jsou považovány, na žádost jednoho nebo několika z těchto subjektů, nebo i bez této žádosti na základě rozhodnutí správce daně, proti kterému lze podat opravný prostředek, za jediný hospodářský subjekt od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém správce daně přijal toto rozhodnutí. Podrobná úprava vytvoření, změny a zrušení daňového subjektu může být stanovena vyhláškou ministerstva.

[…]“

12 Článek 8 zákona o dani z obratu stanoví:

„1. Daň se vypočte z úhrady.

2. Úhradou se rozumí celková částka – nebo v případě, že protiplnění není pouze peněžitou částkou, celková hodnota protiplnění – která je fakturována za dodání zboží nebo poskytnutí služby bez daně z obratu. Převyšuje-li v rámci dodání zboží nebo poskytnutí služby uhrazená částka částku, která je uvedena na faktuře, vychází se z uhrazené částky.

3. Pokud jde o plnění uvedená v čl. 3 odst. 3 a v čl. 3a odst. 1, úhrada se stanoví na základě kupní ceny zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cenou stanovenou k okamžiku plnění.

4. Pokud jde o plnění uvedená v čl. 4 odst. 3, úhrada se stanoví na základě obvyklé ceny služby. Za obvyklou cenu se považuje částka, bez daně z obratu, kterou by dotčený hospodářský subjekt musel uhradit v okamžiku poskytnutí služby v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému poskytovateli služby v Nizozemsku.

[…]“

13 Článek 109 Wet op het primair onderwijs (zákona o základním vzdělávání) ze dne 2. července 1981 (Stb. 1983, č. 727), ve znění účinném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věcí v původním řízení, zní takto:

„Platby z nemovitého majetku spojené s pronájmem školy, kterou nespravuje obec podle článků 108 a 110 příslušným orgánem, obec nehradí.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

14 Obec Woerden si objednala výstavbu dvou víceúčelových budov. Při převzetí díla provedla obec odpočet téměř veškeré DPH, která byla obci Woerden v souvislosti s převzetím fakturována.

15 La Stichting Gebouwen Beheer Woerden (Nadace pro správu budov Woerden, dále jen „nadace“) byla založena dne 6. února 2007. Její správní radu tvoří pět členů, z nichž jednoho jmenuje obec Woerden, tři jmenují správní rady každého ze vzdělávacích zařízení, jež využívají budovy spravované nadací, a jednoho člena jmenuje Stichting Kindercentra Midden Nederland (nadace pro zařízení pro děti centrálního Nizozemska). Nadace je zřízena za účelem správy budov a podpory spolupráce mezi uživateli budov.

16 Obec Woerden se namísto pronájmu dotčených budov rozhodla pro jejich prodej nadaci. Dvě budovy, z čehož druhá byla rozdělena na dvě části, byly prodány za částku odpovídající přibližně 10 % nákladové ceny. DPH byla fakturována z prodejní ceny. Kupní cena, kterou měla splatit nadace, byla změněna na úročenou půjčku.

17 V rámci převodu vlastnictví první budovy byla daň z převodu nemovitosti vybrána z částky, které prakticky odpovídá nákladové ceně. Pokud jde o druhou budovu, smlouva o převodu uvádí, že převodem prvního práva k bytovým jednotkám se stává splatnou daň z převodu nemovitosti, která je v projednávané věci stanovena z částky, která prakticky odpovídá nákladové ceně celé této budovy.

18 Nadace následně přenechala do bezplatného užívání část dotčených budov ve prospěch tří zařízení zvláštního základního vzdělávání. Zbývající části byly pronajaty za úplatu různým nájemníkům. Tento úplatný pronájem je osvobozen od DPH s výjimkou pronájmu sportovních zařízení.

19 Správce daně měl za to, že obec Woerden nedodala budovy ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) zákona o dani z obratu, ale že je pronajala nadaci vzhledem k osvobození od DPH. Proto podle správce daně byla obec Woerden osobou povinnou odvést DPH podle čl. 3 odst. 3 písm. b) uvedeného zákona. Správce požadoval následně výběr této daně prostřednictvím daňového výměru.

20 Dne 25. dubna 2013 Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud, Amsterdam), který rozhodoval o odvolání obce Woerden a o vzájemném odvolání správce daně, konstatoval, že se skutečně jedná o dodání ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. a) zákona o dani z obratu.

21 Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud, Amsterdam) měl však za to, že kupní cena fakturovaná obcí Woerden se týká výlučně částí dotčených budov, které nadace vyhradila k pronájmu, který je předmětem daně. Z výše uvedeného došel Gerechtshof te Amsterdam k závěru, že obec Woerden

jednala jako hospodářský subjekt ve smyslu zákona o dani z obratu pouze ve vztahu k těmto částem, a tudíž měla nárok na odpočet jen u odpovídající části DPH, která jí byla fakturována při převzetí budov, a sice přibližně 10 %.

22 Obec Woerden podala proti rozhodnutí Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud, Amsterdam) kasační opravný prostředek. Vzájemný kasační opravný prostředek podal rovněž státní tajemník pro finance.

23 Předkládající soud ve své analýze odmítá posouzení Gerechtshof te Amsterdam (odvolací soud, Amsterdam), podle něhož dodala obec Woerden určité části dotčených budov jako hospodářský subjekt, zatímco jiné mimo toto postavení.

24 Předkládající soud má za to, že kupní cena předmětných budov je přímo spojena s jejich dodáním a že obec Woerden toto dodání učinila za úplatu, a tudíž je lze považovat za ekonomickou činnost.

25 Uvedený soud mimoto odmítá námitku státního tajemníka pro finance, podle které obec Woerden nejednala při dodání dotčených budov jako hospodářský subjekt ve smyslu zákona o dani z obratu, ale v rámci výkonu veřejné správy.

26 Předkládající soud se rovněž zabývá otázkou, zda došlo ke zneužití práva. Uvedený soud však vzhledem k tomu, že správu a odpovědnost za budovy převzala nadace, vyloučil, že by v projednávané věci došlo ke zneužití práva.

27 Předkládající soud se nicméně bez návrhu zabývá otázkou, zda má obec Woerden podle směrnice o DPH nárok na odpočet pouze u části DPH fakturované při převzetí těchto budov, vzhledem ke skutečnosti, že podle zákona o základním vzdělávání ze dne 2. července 1981, ve znění účinném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věcí v původním řízení, nemá fakturovat školním zařízením poplatky za umístění škol, a vzhledem ke skutečnosti, že nadace přenechala části dotčených budov školním zařízením k bezplatnému užívání.

28 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má osoba povinná k dani v takové věci, jako je projednávaná věc, kdy osoba povinná k dani postaví budovu a tuto budovu prodá za cenu, která nepokrývá všechny náklady, zatímco kupující přenechá část této budovy třetí osobě k bezplatnému užívání, nárok na odpočet celé daně z přidané hodnoty, fakturované za výstavbu budovy, nebo pouze na dílčí odpočet v poměru k částem budovy, které kupující používá pro ekonomickou činnost (v projednávané věci pronájem za úplatu)?“

K předběžné otázce

29 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani postaví budovu a tuto budovu prodá za cenu, která nepokrývá náklady na její stavbu, má uvedená osoba povinná k dani nárok na odpočet celé DPH, která byla odvedena za stavbu této budovy, nebo pouze na dílčí odpočet této daně v poměru k částem uvedené budovy, které její pořizovatel využívá pro ekonomickou činnost.

30 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného právními předpisy Evropské unie (viz rozsudek ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, bod 42, a rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 23).

31 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se především uplatňuje přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, bod 33, ze dne 22. prosince 2010, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, bod 22, ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 26).

32 Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 27).

33 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že DPH se vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky (rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 28). Z toho vyplývá, že pokud jde o DPH, musí být každé plnění posuzováno samostatně, nezávisle na DPH splatné za předcházející nebo pozdější plnění.

34 Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, Soudní dvůr rozhodl, že z čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vyplývá, že na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 6. září 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26).

35 Vzhledem k tomu, že článek 168 směrnice o DPH neukládá žádnou jinou podmínku, která by se týkala využití dotčeného zboží či služeb osobou, která je jejich příjemcem, je třeba mít za to, že pakliže jsou splněny obě podmínky, uvedené v předchozím bodě, má osoba povinná k dani v zásadě nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

36 V tomto ohledu je třeba dodat, že směrnice o DPH nepodmiňuje nárok na odpočet podmínkou spojenou s využitím dotčeného zboží nebo služeb osobou povinnou k dani z důvodu tohoto zboží nebo služeb, neboť by to znamenalo, že veškerá plnění mezi osobou povinnou k dani a pořizovatelem či příjemcem, který nevykonává ekonomickou činnost, jako jsou soukromé nepodnikající osoby, omezují nárok osoby povinné k dani na odpočet.

37 Mimoto by podmínka, podle které by se nárok na odpočet na straně dodavatele zboží nebo služeb řídil použitím dotčeného zboží nebo služeb jejich pořizovatelem nebo příjemcem, vedla k tomu, že nárok na odpočet osoby povinné k dani by závisel na pozdějším jednání pořizovatele či příjemce, kteří jsou však vždy oprávněni změnit v krátkodobém či dlouhodobém horizontu způsob využití zboží.

38 Z předkládacího rozhodnutí přitom vyplývá, že obec Woerden má být považována za osobu povinnou k dani ve smyslu směrnice o DPH. Mimoto z uvedeného rozhodnutí vyplývá, že budovy dotčené ve věci v původním řízení byly dodány obci Woerden jinou osobou povinnou k dani a tato obec použila tyto budovy v rámci zdanitelného plnění, a sice v rámci dodání uvedených budov nadaci za protiplnění.

39 Z toho vyplývá, že obec Woerden má nárok na odpočet celé daně na vstupu, aniž by se přihlíželo k využití na straně pořizovatele či příjemce zboží dodaného uvedenou obcí.

40 Pokud jde o skutečnost, že ve věci v původním řízení dodala osoba povinná k dani zboží za cenu, která nepokrývá veškeré náklady, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že výsledek ekonomické operace je pro nárok na odpočet irelevantní, pakliže samotné plnění podléhá DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22 a rozsudek ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, bod 25).

41 Navíc z judikatury Soudního dvora vyplývá, že je-li cena dodání nižší než nákladová cena, nelze odpočet poměrně snížit podle rozdílu mezi touto cenou a těmito náklady, třebaže je uvedená cena podstatně nižší než nákladová cena, ledaže by uvedená cena byla čistě symbolická (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie, 50/87, EU:C:1988:429, bod 16).

42 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na položenou otázku je třeba odpovědět tak, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani postaví budovu a tuto budovu prodá za cenu, která nepokrývá náklady na její stavbu, má uvedená osoba povinná k dani nárok na odpočet celé DPH, kterou zaplatila za stavbu této budovy, a nikoli pouze na dílčí odpočet této daně v poměru k částem uvedené budovy, které její příjemce využívá pro ekonomickou činnost. Skutečnost, že tento příjemce přenechal část této budovy třetí osobě k bezplatnému užívání, není v tomto ohledu rozhodná.

K nákladům řízení

43 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, kdy osoba povinná k dani postaví budovu a tuto budovu prodá za cenu nižší, než jsou náklady na její stavbu, má uvedená osoba povinná k dani nárok na odpočet celé daně z přidané hodnoty, kterou zaplatila za stavbu této budovy, a nikoli pouze na dílčí odpočet této daně v poměru k částem uvedené budovy, které její příjemce využívá pro ekonomickou činnost. Skutečnost, že tento příjemce přenechal část této budovy třetí osobě k bezplatnému užívání, není v tomto ohledu rozhodná.

Podpisy