Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

23. dubna 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Šestá směrnice o DPH — Článek 11 část A — Použití zboží považované za dodání uskutečněné za protiplnění — Použití budovy k činnosti osvobozené od DPH — Základ daně při tomto použití — Úroky z vyčerpané částky, jež byly zaplaceny při stavbě budovy“

Ve věci C-16/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím hof van beroep te Gent (Belgie) ze dne 7. ledna 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 16. ledna 2014, v řízení

Property Development Company NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič (zpravodaj), předseda senátu, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Property Development Company NV M. Vanden Broeckem a S. Geluyckensem, advocaten,

— za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu K. Paraskevopoulou a M. Skorila, jako zmocněnkyněmi,

— za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a G. Wilsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: nizozemština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 11 části A šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 01/09, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Property Development Company NV (dále jen „Prodeco“) a Belgische Staat ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která měla být zaplacena z použití budovy k pronájmu.

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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). Avšak vzhledem k datu skutkových okolností původního sporu, použije se na tento i nadále šestá směrnice.

4 Článek 2 šesté směrnice stanovil:

„Předmětem [DPH] je:

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

2. dovoz zboží.“

5 Článek 4 této směrnice uváděl:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 [...]

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

[...]“

6 Hlava V šesté směrnice byla nadepsána „Zdanitelná plnění“ a obsahovala článek 5, nadepsaný „Dodání zboží“, článek 6, nadepsaný „Poskytování služeb“, a článek 7, nadepsaný „Dovoz“.

7 Článek 5 šesté směrnice zněl takto:

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

[...]

6. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.

7. Členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění:

a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li 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;

b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely nezdanitelného plnění, stala-li se [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);

[...]“

8 Článek 11 dané směrnice uváděl:

„A. *V tuzemsku*

1. Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby [...];

b) při dodáních zboží uvedených v čl. 5 odst. 6 a 7 kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání;

[...]

2. Základ daně zahrnuje:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné [DPH];

b) doplňkové výdaje, jako jsou provize, náklady na balení, přepravu a pojištění, které účtuje dodavatel zboží nebo poskytovatel služby k tíži kupujícího nebo zákazníka. Členské státy mohou považovat výdaje zahrnuté do samostatné dohody za doplňkové výdaje.

[...]“

9 Články 18, 73 a 74 směrnice 2006/112 odpovídají čl. 5 odst. 7, čl. 11 části A odst. 1 písm. a) a čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

Belgické právo

10 Článek 12 odst. 1 zákona ze dne 3. července 1969 o dani z přidané hodnoty (*Belgisch Staatsblad* ze dne 17. července 1969, s. 7046), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), uvádí:

„Za dodání za protiplnění se považuje:

[...]

3° skutečnost, že osoba povinná k dani použila jakožto investiční majetek zboží, které postavila, nechala postavit, vyrobila, nechala vyrobit, nabyla nebo dovezla k jiným účelům než jako investiční majetek, nebo k němuž jí při uložení daně vznikla věcná práva [...] nebo na ni byla převedena či převedena zpět, pokud daň z dotyčného zboží nebo jeho části byla plně nebo zčásti odpočitatelná;

[...]“

11 Tímto čl. 12 odst. 1 bodem 3° chtěl belgický zákonodárce využít možnost poskytnutou v čl. 5 odst. 7 písm. a) a b) šesté směrnice.

12 Článek 26 zákona o DPH uvádí:

„Při dodání zboží nebo poskytování služeb je daň vypočtena na základě všeho, co představuje protiplnění, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby získal nebo má získat od osoby, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuta služba, nebo od třetí osoby, včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Základ daně zahrnuje mimo jiné částky, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby fakturuje tomu, jemuž je dodáno zboží nebo poskytnuta služba, jako provize, náklady na pojištění a na přepravu bez ohledu na to, zda jsou tyto náklady předmětem samostatného zúčtování nebo samostatné dohody.

Základ daně zahrnuje rovněž daně, cla, dávky a poplatky.“

13 Článek 33 odst. 1 téhož zákona uvádí:

„Základem daně je:

1° při dodáních zboží uvedených v […] článku 12 kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena, jež jsou stanoveny k okamžiku dodání za případného zohlednění čl. 26 druhého a třetího pododstavce [...]

[...]“

14 Článek 22a první pododstavec královské vyhlášky ze dne 8. října 1976 o ročních účetních závěrkách podniků (*Belgisch Staatsblad* ze dne 19. října 1976, s. 13460) a článek 38 královské vyhlášky ze dne 30. ledna 2001, kterou se provádí zákon o obchodních korporacích (*Belgisch Staatsblad* ze dne 6. února 2001, s. 3008), uvádějí:

„Pořizovací hodnota nehmotného a hmotného investičního majetku může úroky z kapitálu vypůjčeného k jejich financování zahrnovat pouze tehdy, vztahují-li se tyto úroky k období předcházejícímu skutečnému zprovoznění tohoto investičního majetku.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

15 Společnost Prodeco nechala v letech 1991 až 1994 postavit kancelářskou budovu, kterou měla v úmyslu prodat. Tuto budovu proto zaúčtovala do svých zásob. Prodeco v rámci ocenění těchto zásob v souladu s pravidly oceňování, která stanovila, zapsala mezi aktiva úroky z vyčerpané částky.

16 Tyto úroky z vyčerpané částky byly úroky, jež byly ve výši úrokové sazby z úvěru sjednaného za účelem stavby uvedené budovy zaplaceny z částek tohoto úvěru, které byly uvolněny během uvedené stavby.

17 Prodeco odpočetla DPH, kterou zaplatila z dodání zboží a poskytnutí služeb v souvislosti se stavbou budovy.

18 Společnost Prodeco v době, než dotčenou budovu nakonec v roce 2000 prodala, její části v roce 1995 a v následujících letech pronajímala. Prodeco při této hospodářské činnosti ve svých daňových přiznáních nezohlednila použitelnost čl. 12 odst. 1 bodu 3° zákona o DPH, což bylo při kontrole, kterou belgická daňová správa provedla v roce 1998, kvalifikováno jako porušení tohoto ustanovení.

19 Prodeco zaplatila část DPH požadovanou belgickou daňovou správou, tedy 1 178 489 eur, což odpovídalo celkové DPH, která byla předtím odpočtena z příchozích faktur týkajících se stavby budovy.

20 Prodeco však odmítla zaplatit druhou část DPH, kterou rovněž požadovala belgická daňová správa, tedy 554 416,67 eur. Tato částka byla vypočtena na základě úroků, které Prodeco zaplatila v rámci úvěru, jenž umožnil financovat stavbu budovy.

21 V roce 2004 byl Prodeco doručen platební rozkaz k zaplacení posledně uvedené částky DPH. Společnost Prodeco podala proti tomuto rozkazu odpor k rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách), který tento odpor zamítl rozsudkem ze dne 9. května 2008.

22 Prodeco podala proti tomuto rozsudku odvolání k hof van beroep te Antwerpen (odvolací soud v Antverpách). V rozsudku ze dne 16. února 2010 prohlásil odvolací soud odvolání za opodstatněné, pokud jde o úroky z vyčerpané částky, které podle uvedeného soudu nejsou součástí základu daně, je-li použit čl. 12 odst. 1 bod 3° zákona o DPH.

23 Belgická daňová správa podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek. Rozsudkem ze dne 19. ledna 2012 Hof van Cassatie (kasační soud) zrušil tentýž rozsudek v rozsahu, v němž se týká otázky úroků z vyčerpané částky, a postoupil věc hof van beroep te Gent (odvolací soud v Gentu).

24 Hof van beroep te Gent uvádí, že k odůvodnění svého rozhodnutí, že úroky z vyčerpané částky musí být součástí základu daně, Hof van Cassatie vycházel z rozsudku Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). Soudní dvůr v daném rozsudku rozhodl, že pokud dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb umožní svému zákazníkovi odložit zaplacení ceny – výměnou za placení úroků – až do dodání zboží nebo poskytnutí služby, tyto úroky jsou součástí protiplnění získaného za dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve smyslu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice.

25 Hof van beroep te Gent má za to, že ačkoli Hof van Cassatie rozhodl jasně, zůstává otázkou, zda musí být zohledněny úroky z vyčerpané částky.

26 Hof van beroep te Gent je toho názoru, že rozsudek Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), jenž se týká výkladu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, není nutně relevantní v takovém případě, o jaký jde ve věci v původním řízení. Úroky

z vyčerpané částky musí být spíše považovány za součást „výrobní ceny“, která patří mezi referenční hodnoty uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, nebo musí být kvalifikovány jako „doplňkové výdaje“ ve smyslu tohoto čl. 11 části A odst. 2.

27 Tento závěr je podle uvedeného soudu podpořen čl. 35 odst. 4 čtvrté směrnice Rady 78/660/EHS ze dne 25. července 1978, založené na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností (Úř. věst. L 222, s. 11). Toto ustanovení, které bylo do belgického práva provedeno čl. 22a prvním pododstavcem královské vyhlášky ze dne 8. října 1976 o ročních účetních závěrkách podniků, uvádělo, že „[ú]roky z vypůjčeného kapitálu pro financování výroby dlouhodobých aktiv lze zahrnout do nákladů výroby v rozsahu, v jakém se vztahují k období výroby“.

28 Kromě toho je podle uvedeného soudu třeba zohlednit i zásadu neutrality. V tomto ohledu hof van beroep te Gent upozorňuje na skutečnost, že úroky z vyčerpané částky nepodléhají DPH a na rozdíl od dodání zboží a poskytnutí služeb v souvislosti se stavbou budovy tedy nemohly být předmětem odpočtu DPH.

29 Za těchto podmínek se hof van beroep te Gent rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jsou úroky z vyčerpané částky, které lze v souladu s čl. 35 odst. 4 čtvrté směrnice 78/660 zahrnout do nákladů výroby v rozsahu, v jakém se vztahují k období výroby, součástí základu daně pro použití zboží ve smyslu čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, to znamená ‚výrobní ceny‘ uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nebo doplňkových výdajů uvedených v čl. 11 části A odst. 2 téže směrnice?“

30 V dopise ze dne 8. října 2014 zaslala kancelář Soudního dvora předkládajícímu soudu žádost o vysvětlení týkající se zejména toho, zda zdanitelné plnění dotčené v původním řízení spadá podle posouzení daného soudu pod situaci uvedenou v čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, nebo naopak pod jednu ze situací uvedených v odstavci 7 tohoto článku. Předkládající soud měl rovněž ověřit, zda referenční hodnotu relevantní ve věci v původním řízení představuje výrobní cena, nebo spíše kupní cena podobného zboží.

31 Předkládající soud v odpovědi, která došla Soudnímu dvoru dne 11. února 2015, upřesnil, že použití dotčené budovy společností Prodeco k hospodářské činnosti, která byla osvobozena od DPH a spočívala v pronájmu této budovy, spadá pod situaci uvedenou v čl. 5 odst. 7 písm. b) šesté směrnice a že z referenčních hodnot uvedených v čl. 11 části A šesté směrnice je pro řešení sporu v původním řízení relevantní kupní cena podobného zboží ve smyslu tohoto čl. 11 části A odst. 1 písm. b).

K předběžné otázce

32 Vzhledem k odpovědi předkládajícího soudu na žádost Soudního dvora o vysvětlení je třeba položenou otázku chápat tak, že se týká toho, zda čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v takovém případě, o jaký jde v původním řízení, musí základ daně pro výpočet DPH z použití – ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. b) této směrnice – budovy, kterou osoba povinná k dani nechala postavit, zahrnovat úroky z vyčerpané částky zaplacené během stavby.

33 Nejprve je třeba připomenout, že pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, podle kterého je základem daně pro plnění uvedená v čl. 5 odst. 6 a 7 této směrnice „kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání“, se odchyluje od obecného pravidla uvedeného v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice, podle kterého je základem daně pro plnění podléhající DPH „vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany“ (pokud jde o články 73 a 74 směrnice 2006/112, obdobně viz rozsudek Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 31).

34 Plnění uvedená v čl. 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice totiž spočívají mimo jiné v tom, že osoba povinná k dani použije zboží pro soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, nebo – jak je tomu v projednávaném případě – použije zboží k hospodářské činnosti osvobozené od DPH. Ve všech těchto případech, kdy je použití považováno za dodání za protiplnění, nezíská tato osoba povinná k dani od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany žádné skutečné protiplnění, které může být základem daně pro výpočet DPH, takže obecné pravidlo uvedené v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice nelze použít (v tomto smyslu viz rozsudek Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, body 26 a 27).

35 Dále je třeba uvést, že v případě, že zboží, které je předmětem použití ve smyslu čl. 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice, koupila osoba povinná k dani, je základem daně pro výpočet DPH z tohoto použití v souladu s čl. 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice kupní cena tohoto zboží. Za tímto účelem je třeba „kupní cenou zboží“ rozumět zbytkovou hodnotu zboží v okamžiku jeho [odběru nebo] použití (rozsudky Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 80; jakož i Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, bod 32).

36 Pokud jde o kritérium „kupní ceny podobného zboží“, jež je uvedeno v tomtéž ustanovení, z výkladu uvedeného v předchozím bodě vyplývá, že toto kritérium umožňuje určit základ daně při použití zboží ve smyslu čl. 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice v případech, kdy takto použité zboží nezískala osoba povinná k dani na základě koupě.

37 Pokud jde o ostatní aspekty, z uvedeného čl. 11 části A odst. 1 písm. b) jednoznačně vyplývá, že „výrobní cena“ je základem daně pouze tehdy, nelze-li určit kupní cenu zboží nebo podobného zboží.

38 V případě dotčeném v původním řízení, který se týká použití – ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. b) šesté směrnice – budovy, jež osoba povinná k dani nekoupila, nýbrž nechala postavit, a který se vyznačuje tím, že na trhu existuje podobné zboží, předkládající soud zcela v souladu s čl. 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice konstatoval, že relevantním základem daně pro výpočet DPH z tohoto použití je kupní cena podobných budov v okamžiku uvedeného použití.

39 Pro účely výpočtu založeného na tomto základu daně je třeba, aby zbožím, jehož kupní cena je zohledňována, byly budovy, jejichž umístění, rozměry a ostatní základní vlastnosti jsou podobné jako v případě dotčené budovy (obdobně viz rozsudek Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, bod 30).

40 Naproti tomu je irelevantní, zda kupní cena podobných budov zahrnuje úroky z vyčerpané částky, které byly při stavbě těchto budov případně zaplaceny. Na rozdíl od kritéria výrobní ceny, kterou čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice stanoví jako základ daně, nelze-li určit kupní cenu, totiž kritérium kupní ceny podobného zboží umožňuje daňovému orgánu vycházet z tržních cen tohoto typu zboží v okamžiku použití dotčené budovy, aniž musí podrobně zkoumat, které složky hodnoty vedly k těmto cenám.

41 Skutečné úroky z vyčerpané částky, které sama osoba povinná k dani zaplatila při stavbě dotčené budovy, jsou pro určení základu daně v takovém případě, o jaký jde v původním řízení, ze stejného důvodu irelevantní.

42 Konečně je třeba připomenout, že základ daně uvedený v čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nemůže v žádném případě zahrnovat hodnotu, ze které již osoba povinná k dani zaplatila DPH, aniž ji mohla následně odpočíst. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v tomto ohledu provedl nezbytná ověření (rozsudky Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, body 31 až 33, a Gemeente ‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 35).

43 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v takovém případě, o jaký jde v původním řízení, je základem daně pro výpočet DPH z použití – ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. b) této směrnice – budovy, kterou osoba povinná k dani nechala postavit, kupní cena budov v okamžiku tohoto použití, jejichž umístění, rozměry a ostatní základní vlastnosti jsou podobné jako v případě dotčené budovy. Otázka, zda část této kupní ceny tvoří zaplacené úroky z vyčerpané částky, je v tomto ohledu irelevantní.

K nákladům řízení

44 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že v takovém případě, o jaký jde v původním řízení, je základem daně pro výpočet daně z přidané hodnoty z použití – ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. b) této směrnice – budovy, kterou osoba povinná k dani nechala postavit, kupní cena budov v okamžiku tohoto použití, jejichž umístění, rozměry a ostatní základní vlastnosti jsou podobné jako v případě dotčené budovy. Otázka, zda část této kupní ceny tvoří zaplacené úroky z vyčerpané částky, je v tomto ohledu irelevantní.

Podpisy.