

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

9. července 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS –
článek 2 bod 1 a čl. 4 odst. 1 – Daňová povinnost – Transakce s nemovitostmi – Prodej pozemků
vložených do osobního majetku fyzické osoby, která vykonává podnikatelskou činnost – Osoba
povinná k dani, která jedná jako taková“

Ve věci C-331/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU,
podaná rozhodnutím Vrhovno sodišče (Slovinsko) ze dne 12. června 2014, došlým Soudnímu
dvoru dne 8. července 2014, v řízení

Petar Kežič, s.p., Trgovina Prizma

proti

Republika Slovenija,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev,
J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Petara Kežiče, s.p., Trgovina Prizma B. Ozimek, odvetnica,
- za slovinskou vládu A. Grum, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a B. Rous Demiri, jako zmocněnkyni,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 bodu 1 a čl. 4 odst. 1 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 přidané hodnoty: jednotný základ
daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu, v němž proti sobě stojí Petar Kezi?, s.p., Trgovina Prizma (Petar Kezi?, fyzická osoba, která vykonává podnikatelskou činnost pod obchodní firmou „Trgovina Prizma“) a Republika Slovenija, zastoupená Ministerstvom za finance (ministerstvo financí), týkajícího se otázky, zda prodej pozemků podléhá dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem [DPH] je:

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

[...]“

4 Podle čl. 4 odst. 1 a 2 této směrnice:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatně kterou 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 včetně zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

Slovinské právo

5 Šestá směrnice byla provedena do slovinského práva zákonem o dani z přidané hodnoty (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, s. 8433, dále jen „ZDDV“), který v čl. 3 odst. 1 stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytnutí služeb za protiplnění uskutečně na území Slovinské republiky osobou povinnou k dani při výkonu její hospodářské činnosti.

6 Podle článku 27 tohoto zákona je převod nemovitostí osvobozen od DPH, s výjimkou prvního převodu vlastnického práva nebo práva nakládat s novými budovami.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Petar Kezi? je od roku 1995 zapsán do obchodního rejstříku jakožto podnikatel vykonávající činnost v postavení fyzické osoby pod obchodní firmou „Trgovina Prizma“.

8 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v letech 1998 až 2002 koupil P. Kezi? nikoli v postavení podnikatele, nýbrž jako soukromá osoba sedm parcel. Dvě z těchto parcel takto koupil v letech 1998 a 2000 od fyzické osoby, kdežto pět dalších takto koupil v letech 2001 a 2002 od obchodní společnosti. Petar Kezi? neměl při těchto jednotlivých koupích povinnost platit DPH.

9 V letech 2001 až 2003 získal P. Kezi? správní povolení nezbytná pro výstavbu nákupního centra na sedmi výše zmíněných parcelách. Poté v květnu 2003 zahájil coby podnikatel stavební práce.

10 V červnu 2003 učinil P. Kezi? pět naposledy koupených parcel součástí svého obchodního majetku, pět emž vycházel z hodnoty odhadované soudním znalcem. Petar Kezi? si naproti tomu ponechal dvě další parcely jako součást osobního majetku (dále jen „dotčené pozemky“).

11 V roce 2004 prodal P. Kezi? nákupní centrum a sedm parcel, na kterých bylo toto centrum postaveno, dvěma obchodním společnostem. Prodal zaprvé coby podnikatel část nákupního centra a pět parcel, na kterých byla tato část postavena, pět emž kupujícím účtoval DPH na výstupu, a zadruhé coby soukromá fyzická osoba dotčené pozemky, jakož i druhou část nákupního centra postavenou na těchto pozemcích, avšak neúčtoval DPH na výstupu.

12 Rozhodnutím příslušného daňového orgánu ze dne 26. října 2004, kterým bylo konstatováno, že prodej dotčených pozemků spadá do hospodářské činnosti vykonávané P. Kezi?em v postavení podnikatele, byl jmenovaný vyzván k zaplacení DPH související s tímto prodejem.

13 Odvolání podané P. Kezi?em proti tomuto rozhodnutí zamítlo ministerstvo financí dne 18. července 2007 jako neopodstatněné.

14 Upravno sodišťe (správní soud) toto rozhodnutí potvrdil a Vrhovno sodišťe (nejvyšší soud) rozsudkem ze dne 25. května 2011 zamítl opravný prostředek „Revision“ podaný P. Kezi?em. Tento rozsudek byl nicméně zrušen Ustavno sodišťe (ústavní soud), který rozhodnutím ze dne 21. listopadu 2013 vrátil věc Vrhovno sodišťe k novému rozhodnutí.

15 Předkládající soud má za to, že spor, který mu byl předložen, vyžaduje určit podmínky, za kterých šestá směrnice umožňuje osobě povinné k dani vyloučit majetek, který používá při výkonu hospodářské činnosti, ze systému DPH.

16 Za těchto podmínek se Vrhovno sodišťe rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba ustanovení čl. 2 bodu 1 a čl. 4 odst. 1 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že za okolností věci v předmětném řízení – když určitá osoba koupí pozemky jako fyzická osoba, aniž jí byla účtována DPH na vstupu, na těchto pozemcích postaví jako podnikatel nákupní centrum, zanesení jako aktiva svého podniku na základě vnitrostátních účetních předpisů pouze část pozemků, na kterých postaví nákupní centrum a poté nákupní centrum spolu se všemi pozemky prodá objednateli budovy – je třeba mít za to, že tato osoba z důvodu, že nezanesla pozemky do aktiv svého podniku, je nezačlenila do systému DPH, a tudíž není při prodeji uvedených pozemků povinna vypočítat a odvést DPH na výstupu?“

K předběžné otázce

17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 bod 1 a čl. 4 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení – kdy osoba povinná k dani koupila parcely, z nichž některé byly u ní součástí jejího osobního majetku a jiné byly u ní součástí jejího podniku, a na všech těchto parcelách nechala ve svém postavení osoby povinné k dani postavit nákupní centrum, které poté stejně jako parcely, na kterých byla tato stavba postavena, prodala – musí prodej parcel, které byly součástí osobního majetku této osoby povinné k dani, podléhat DPH.

18 Ze znění čl. 2 bodu 1 šesté směrnice vyplývá, že osoba povinná k dani musí jednat „jako taková“, aby plnění mohlo být předmětem DPH. Naproti tomu osoba povinná k dani, která skutečně plní jako soukromá osoba, nejedná jako osoba povinná k dani a tato osoba nepodléhá DPH (v tomto smyslu viz rozsudky Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, body 16 až 18, a Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, bod 24).

19 Je rovněž třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je pojem „osoba povinná k dani“ definován ve vztahu k pojmu „hospodářská činnost“, který v souladu s čl. 4 odst. 2 šesté směrnice zahrnuje veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, a zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj (v tomto smyslu viz rozsudek Saby a další, C-180/10 et C-181/10, EU:C:2011:589, body 43 a 44).

20 Mimoto je-li investiční majetek používán jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má dotčená osoba právo zvolit si pro účely DPH, zda učiní celý tento majetek součástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, a vyloučí jej tak zcela ze systému DPH, anebo zda jej zařadí do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (viz rozsudek Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, bod 23). Takový majetek tedy může být vyloučen ze systému DPH, i když je částečně užíván pro účely hospodářské činnosti osoby povinné k dani, která je pak nicméně zbavena nároku na odpočet daně v plném rozsahu (viz rozsudek Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, bod 27).

21 Kromě toho osoba povinná k dani, která prodá takový majetek, u něhož si zvolila, že si část ponechá pro soukromé užívání, nejedná jako taková osoba, pokud jde o prodej této části (v tomto smyslu viz rozsudek Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, bod 24). Tato osoba musí nicméně po celou dobu, během níž dotčený majetek vlastní, projevovat vůli ponechat si část tohoto majetku ve svém osobním majetku (viz Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, bod 21).

22 Z výše uvedené judikatury však nelze vyvodit, že prodej pozemku, který tato osoba učinila součástí svého osobního majetku, osobou povinnou k dani není předmětem DPH pouze z tohoto důvodu. Vzhledem k tomu, že plnění skutečně za protiplnění osobou povinnou k dani jsou v zásadě předmětem DPH, jelikož tato osoba jednala jako taková, je ještě třeba, aby kromě toho, že učiní majetek součástí uvedeného osobního majetku, byl takový prodej skutečně dotčenou osobou povinnou k dani nikoli v rámci provádění její hospodářské činnosti, nýbrž v rámci řízení a spravování jejího osobního majetku.

23 V tomto ohledu je zřejmé pravda, že pouhý výkon vlastnického práva jeho držitelem nemůže být sám o sobě považován za hospodářskou činnost (v tomto smyslu viz rozsudek Saby a další, C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 36). Mimoto okolnost, že osoba povinná k dani koupila předmět prodeje prostřednictvím svých osobních prostředků, nemůže být z tohoto pohledu určující.

24 Co se naproti tomu týče prodeje stavebního pozemku, Soudní dvůr již upřesnil, že

skutečnost, že dotyčná osoba podnikne aktivní kroky k obchodnímu prodeji nemovitostí a využívá přitom prostědky podobné prostředkům používaným výrobcem, obchodníkem nebo osobou poskytující služby ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, jako je zejména zavedení inženýrských sítí na tyto pozemky, jakož i využití osvědčených nástrojů marketingu, představuje relevantní kritérium posouzení (v tomto smyslu viz rozsudek Saby a další, C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, body 39 a 40). Tyto činnosti totiž obvykle nespádají do rámce správy osobního majetku, takže prodej pozemku určeného k výstavbě za takového předpokladu nemůže být považován za pouhý výkon vlastnického práva jeho držitelem (v tomto smyslu viz rozsudek Saby a další, C-180/10 a C-181/10, EU:C:2011:589, bod 41).

25 Pokud jde o okolnosti uváděné předkládajícím soudem, a zejména skutečnost, že zaprvé P. Keziš koupil sedm parcel v relativně krátké době v letech 1998 až 2002, zadruhé, že všechny tyto parcely byly nezbytnou podmínkou pro výstavbu nákupního centra od května 2003, a zatím, že P. Keziš provedl na dotčených pozemcích úpravy za více než 48 000 eur, je třeba uvést, že tyto okolnosti ukazují, že prodej dotčených pozemků nespadá do pouhého výkonu vlastnického práva P. Keziše, nýbrž že ve skutečnosti spadá do rámce jeho podnikatelské činnosti.

26 Je třeba dodat, že žádný z poznatků ve spisu předloženém Soudnímu dvoru neumožňuje vysvětlit důvody, proč by mělo být na prodej dotčených pozemků nahlíženo jako na správu osobního majetku, a z tohoto důvodu by měl být odlišen od prodeje ostatních parcel, na kterých P. Keziš nechal postavit nákupní centrum v rámci své podnikatelské činnosti.

27 Za těchto podmínek a s výhradou ověření, která přísluší předkládajícímu soudu, je třeba na P. Keziše nahlížet tak, že při prodeji dotčených pozemků jednal jako osoba povinná k DPH, takže toto plnění mělo být předmětem této daně.

28 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 2 bod 1 a čl. 4 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení – kdy osoba povinná k dani koupila parcely, z nichž některé byly užívané součástí jejího osobního majetku a jiné byly užívané součástí jejího podniku, a na všech těchto parcelách nechala ve svém postavení osoby povinné k dani postavit nákupní centrum, které poté stejně jako parcely, na kterých byla tato stavba postavena, prodala – musí prodej těchto parcel, které byly součástí osobního majetku této osoby povinné k dani, podléhat DPH, jelikož uvedená osoba povinná k dani jednala jako taková při tomto plnění.

K nákladům řízení

29 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 2 bod 1 a čl. 4 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení – kdy osoba povinná k dani koupila parcely, z nichž některé byly u ní součástí jejího osobního majetku a jiné byly u ní součástí jejího podniku, a na všech těchto parcelách nechala ve svém postavení osoby povinné k dani postavit nákupní centrum, které poté stejně jako parcely, na kterých byla tato stavba postavena, prodala – musí prodejem těchto parcel, které byly u ní součástí osobního majetku této osoby povinné k dani, podléhat dani z přidané hodnoty, jelikož uvedená osoba povinná k dani jednala jako taková při tomto plnění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: slovinština.