

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. novembra 2012 (*)

„Dane – DPH – Zdaniteľné plnenia – Použitie tovaru nadobudnutého ‚v rámci podnikania‘ na účely podnikania – Klasifikácia ako plnenie za protihodnotu – Pozemky patriace zdaniteľnej osobe a upravené treťou osobou“

Vo veci C-299/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 13. mája 2011 a doručený Súdnemu dvoru 15. júna 2011, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

Gemeente Vlaardingen,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, M. Ilešič (spravodajca), E. Levits a M. Berger,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. mája 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Gemeente Vlaardingen, v zastúpení: G. J. A. van Kalmthout, advocaat,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels, J. Langer a M. K. Bulterman, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a P. van Nuffel, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. septembra 2012,

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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta

smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) a Gemeente Vlaardingen (obec Vlaardingen, ďalej len „Vlaardingen“) vo veci dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ku ktorej vyrubeniu došlo preto, lebo obec Vlaardingen zahrnula do podnikateľskej činnosti, ktorú vykonáva, nehnuteľnosti, ktoré jej patria a boli predmetom prác vykonaných treťou osobou, čím boli tieto nehnuteľnosti zhodnotené.

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). Spor vo veci samej sa však vzhľadom na dátum predmetných skutkových okolností aj naďalej riadi šiestou smernicou.

4 V zmysle článku 2 šiestej smernice:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za 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 ubovoňom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2...

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby... Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania 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.

...“

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

7 Článok 5 šiestej smernice znel:

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

...

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

...

7. „Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*], ak ide o:

a) aplikáciu [použitie – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou pre jej podnikateľské účely [na účely jej podnikania – *neoficiálny preklad*] v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania [v rámci jej podnikania – *neoficiálny preklad*], kde by [DPH] za tento tovar, získaný od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpodátá [ak by ju nadobudnutie takéhoto tovaru od inej zdaniteľnej osoby neoprávňovalo na úplnú odpodatu DPH – *neoficiálny preklad*],

b) aplikáciu [použitie – *neoficiálny preklad*] tovaru zdaniteľnou osobou na účely plnení nepodliehajúcich dani, kde sa [DPH] za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpodátou po jeho nadobudnutí alebo po jeho aplikácii [použití – *neoficiálny preklad*] v súlade s pododsekom a),

c) s výnimkou prípadov uvedených v odseku 8, zadržanie tovaru zdaniteľnou osobou alebo jej [právnymi] nástupcami, keď táto osoba prestane vykonávať hospodársku činnosť podliehajúcu dani, v prípadoch, kde sa daň z pridanej hodnoty za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpodátou po jeho nadobudnutí alebo po jeho aplikácii [použití – *neoficiálny preklad*] v súlade s pododsekom a).

...“

8 Článok 11 uvedenej smernice stanovoval:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom [základom dane – *neoficiálny preklad*] je:

...

b) v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5 [ods. 6 a 7] nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v cene dodávky,

...“

9 Podľa článku 13 B tej istej smernice:

„... ?lenské štáty oslobodia od dane...

...

g) budovy a ich sú?asti, aj pozemky [dodávky budov, alebo ?astí budov alebo pozemkov – *neoficiálny preklad*], na ktorých stoja s výnimkou definovanou v ?lánku 4 [ods. 3 písm. a)],

h) iná nezastavaná pôda [dodávky nezastavaných pozemkov – *neoficiálny preklad*], okrem stavebných pozemkov, ktoré definuje ?lánok 4 [ods. 3 písm. b)].“

10 ?lánky 18 a 74 smernice 2006/112 zodpovedajú v podstate ?lánku 5 ods. 7 a ?lánku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

Holandské právo

11 § 3 zákona o dani z obratu z roku 1968 (Wet op de Omzetbelasting 1968) v znení uplatnite?nom vo veci samej (?alej len „Wet OB“) znie:

„1. Za dodanie 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...

...“

12 § 8 ods. 3 Wet OB stanovuje:

„V prípade dodaní v zmysle § 3 ods. 1 písm. g) a h)... sa za protihodnotu považuje suma (bez dane z obratu), ktorá by sa za tovar musela zaplatiť v prípade, keby sa v ?ase dodania získal alebo vyrobil v takom stave, v akom sa nachádza v tomto ?ase.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Obec Vlaardingen je vlastníkom športovej infraštruktúry, ktorej sú?as?ou sú pozemky nachádzajúce sa na vo?nom priestranstve. Tieto pozemky prenajíma športovým združeniam, pričom uplatňuje oslobodenie od DPH stanovené v prospech takýchto združení.

14 V priebehu roka 2003 poverila podnikateľov, aby pokryli uvedené športoviská, na ktorých bol prirodzený trávnik, umelým povrchom. Po dokončení týchto prác v roku 2004 na?alej prenajíkala tie isté pozemky športovým združeniam, ktoré si ich prenajíмали aj predtým, pričom uplatňovala oslobodenie od DPH.

15 Po tom, ako zaplatila faktúry zodpovedajúce uvedeným prácam, ktorých celková suma bola 1 547 440 eur, ?o je suma zahŕňajúca sumu DPH vo výške 293 993 eur, Vlaardingen si nemohla

uplatniť odpôčítanie tejto sumy DPH, keďže jej výnosnosť týkajúca sa predmetných pozemkov, teda ich prenájom športovým združeniam, bola oslobodená od DPH.

16 Po daňovej kontrole obce Vlaardingen príslušný orgán doručil tejto obci dodatočný daňový výmer na DPH za rok 2004 vo výške 116 099 eur. Okolnosť, že obec Vlaardingen prenajala predmetné pozemky, sa mala podľa tohto orgánu považovať za „nakladanie s tovarom... na podnikateľské účely... vyrobený[m] na objednávku z poskytnutých materiálov vrátane pozemkov“ v zmysle § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB.

17 Na účely výpočtu DPH uvedený orgán vychádzal tak z nákladov na úpravu dotknutých pozemkov, ako aj z hodnoty pozemku, na ktorom boli úpravy vykonané:

Náklady na úpravu pozemkov: 1 547 440 eur

Hodnota pozemkov: + 610 940 eur

Základ dane: 2 158 380 eur

DPH v sadzbe 19 % zo sumy 2 158 380 eur: 410 092 eur

Odpôčítanie DPH zaplatenej za úpravu: – 293 993 eur

Splatná DPH: 116 099 eur

18 Vlaardingen napadla tento daňový výmer na Rechtbank te 's-Gravenhage. Podľa nej to, že tieto pozemky po tom, ako boli upravené tak, aby mali umelý povrch, sa používajú na účely výnosnosti spočívajúcej v prenájme, nemôže podliehať DPH.

19 Rechtbank te 's-Gravenhage zamietol žalobu obce Vlaardingen. V odvolacom konaní Gerechtshof 's-Gravenhage rozhodnutím z 26. januára 2009 zrušil rozhodnutie vydané v konaní na prvom stupni, ako aj napadnutý dodatočný daňový výmer. Okrem iného dospel k záveru, že § 3 ods. 1 písm. h) Wet OB je nezlučiteľný s článkom 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, keďže podľa tohto ustanovenia Wet OB sa považuje za dodávku tovarov samotná skutočnosť, že subjekt nakladá s tovarom vyrobeným treťou osobou. Staatssecretaris van Financiën podal kasačný opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu Gerechtshof 's-Gravenhage.

20 Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 5 ods. 7 úvodná veta a článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v spojení s článkom 5 ods. 5 a článkom 11 A ods. 1 úvodnou vetou a článkom 11 A ods. 1 písm. b) tej istej smernice vykladať v tom zmysle, že z použitia nehnuteľnosti zdaniteľnou osobou na účely oslobodené od dane môže členský štát vybrať DPH, ak:

– túto nehnuteľnosť tvorí (stavebné) dielo na pozemku zdaniteľnej osoby, ktoré na jej objednávku zhotovila za protihodnotu tretia osoba, a

– zdaniteľná osoba tento pozemok používala predtým na (tie isté) podnikateľské účely oslobodené od dane, pričom ešte nevykonala odpôčítanie DPH za tento pozemok,

čo bude mať za následok, že z (hodnoty) tohto pozemku zdaniteľnej osoby sa vymeria DPH?“

O prejudiciálnej otázke

21 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, pozemky, o ktoré ide vo veci samej, patria

obci Vlaardingen a tá ich prenajíma športovým združeniam. Tento prenájom predstavuje hospodársku ?innos? oslobodenú od DPH.

22 Takisto je nesporné, že v prípade prác spo?ívajúcich v úprave týchto pozemkov musela obec Vlaardingen odvies? DPH. Bez toho, aby bolo potrebné zisti?, ?i toto zdanenie vyplývalo z pravidla stanoveného v ?lánku 5 ods. 5 šiestej smernice alebo skôr z jedného z iných pravidiel stanovených touto smernicou, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru v každom prípade vyplýva, že pôvodne to nebola možnos? klasifikácie plnenia ako plnenia vykonaného za protihodnotu stanoveného v ?lánku 5 ods. 7 písm. a) uvedenej smernice, ?o viedlo k uvedenému zdaneniu na ú?ely DPH, pri?om obec Vlaardingen ani nespochyb?uje zákonnos? tejto klasifikácie.

23 Na druhej strane táto možnos? klasifikácie stanovená v ?lánku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice viedla k dodato?nému da?ovému výmeru, napadnutému obcou Vlaardingen, pod?a ktorého táto obec musela zaplati? okrem DPH z prác úpravy športovísk sumu DPH z hodnoty pozemku, na ktorom sa tieto športoviská nachádzajú.

24 Preto je potrebné vníma? položenú otázku tak, že sa týka toho, ?i sa má ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v spojení s ?lánkom 11 A ods. 1 písm. b) tejto smernice vyklada? v tom zmysle, že použitie pozemkov zo strany zdanite?nej osoby, ktorých je táto osoba vlastníkom a ktoré nechala upravi? tre?ou osobou, na ú?ely hospodárskej ?innosti oslobodenej od DPH môže byť predmetom zdanenia na ú?ely DPH, ktorého základom je sú?et hodnoty pozemku, na ktorom sa tieto športoviská nachádzajú, a nákladov na ich úpravu.

25 Uvedený ?lánok 5 ods. 7 písm. a) sa týkal situácií, v ktorých sa mechanizmus odpo?tu stanovený ako všeobecné pravidlo šiestou smernicou nemohol použiť. Ak sa tovary používajú na ú?ely hospodárskej ?innosti zdanenej na výstupe, je potrebné vykona? odpo?ítanie dane, ktorou boli za?ažené tieto tovary na vstupe, aby sa predišlo dvojitému zdaneniu. Ke? sa však tovar získaný zdanite?nou osobou použije na ú?ely oslobodených plnení, nemožno vykona? odpo?ítanie dane, ktorá bola za tieto tovary zaplatená na vstupe (pozri najmä rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24; z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Zb. s. I-839, bod 28, a zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, bod 44). Ako poznamenali holandská vláda a Európska komisia, ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa týkal najmä tohto prípadu, ke? odpo?ítanie sumy DPH zaplatenej na vstupe je na výstupe vylú?ené, ak hospodárska ?innos? vykonávaná na výstupe je oslobodená od DPH.

26 Konkrétne, ako uviedol generálny advokát v bode 45 svojich návrhov, uvedené ustanovenie umož?ovalo ?lenským štátom formulova? svoju da?ovú právnu úpravu tak, aby podniky, ktoré nemôžu z dôvodu, že vykonávajú ?innos? oslobodenú od DPH, odpo?íta? DPH, ktorú zaplatili pri nadobudnutí tovaru na ú?ely podnikania, neboli v nevýhode oproti konkurentom, ktorí vykonávajú tú istú ?innos? s tovarom, ktorý získali bez toho, aby museli zaplati? DPH, a to tak, že ho sami vyrobili, alebo všeobecnejšie, nadobudli ho „[v rámci svojho podnikania]“. Na to, aby títo konkurenti podliehali tej istej da?ovej zá?aži, ako je tá, ktorú znášajú podniky, ktoré nadobudli svoj tovar od tretej osoby, ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice dával ?lenským štátom možnos? klasifikova? použitie tovaru získaného v rámci podnikania na ú?ely výkonu ?inností podniku, ktoré sú oslobodené od DPH, ako dodávku tovaru za protihodnotu v zmysle ?lánku 2 ods. 1 a ?lánku 5 ods. 1 tejto smernice, a teda podriaď? uvedené použitie DPH.

27 Na to, aby sa táto možnos?, prebratá aj v ?lánku 18 smernice 2006/112, mohla použiť spôsobom, ktorý v skuto?nosti odstra?uje akúko?vek nerovnos? v oblasti DPH medzi zdanite?nými osobami, ktoré nadobudli tovar od inej zdanite?nej osoby, a tými, ktoré ho získali v rámci svojho podnikania, je potrebné, ako uviedli holandská vláda a Komisia, chápa? pojem „tova[r] vyroben[ý], zostrojen[ý], získan[ý], spracovan[ý]... [v rámci jej podnikania]“ v takom zmysle,

že 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.

28 Zdaniteľná osoba, ktorá použije na účely výinnosti oslobodenej od DPH tovar, ktorého je vlastníkom a ktorý dala tretej osobe, aby ho dokončila alebo zhodnotila, by sa totiž v prípade neexistencie klasifikácie uvedenej v článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice mohla nachádzať v situácii, keď iba práce vykonané touto treťou osobou budú predmetom zdanenia na účely DPH. Na to, aby zdaniteľná osoba v súlade s cieľom uvedeného článku 5 ods. 7 písm. a) znášala takú istú daňovú záťaž ako jej konkurenti, ktorí vykonávajú tú istú výinnosť oslobodenú od DPH s tovarmi, ktoré v plnom rozsahu nadobudli od tretej osoby, musí existovať možnosť uplatniť klasifikáciu stanovenú v uvedenom ustanovení na všetky tovary dokončené alebo zhodnotené treťou osobou, ktorá teda musí viesť k zdaneniu na účely DPH, ktorého základom je celá hodnota uvedených tovarov.

29 V dôsledku toho orgány nórského štátu, ktorý využíva možnosť klasifikácie plnenia za protihodnotu stanovenú v uvedenom článku 5 ods. 7 písm. a), môžu zakotviť, že daňová záťaž na účely DPH, ktorú znáša zdaniteľná osoba prenajímajúca športovým združeniam športoviská, ktoré nechala pokryť umelým povrchom, musí byť na rovnakej úrovni ako záťaž znášaná konkurentom, ktorý prenajíma športovým združeniam športoviská s umelým povrchom kúpené v plnom rozsahu od tretej osoby.

30 Uvedené orgány musia teda v súlade s pravidlom zakotveným v článku 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice, ktoré bolo prebraté do článku 74 smernice 2006/112, vypočítať DPH splatnú uvedenou zdaniteľnou osobou na základe hodnoty, ktorá je určená v okamihu použitia upravených športovísk, čiže v okamihu ich uvedenia do prevádzky pre potreby výinnosti oslobodenej od DPH, a ktorá zodpovedá trhovej cene športovísk s rovnakou polohou, rozmermi a povrchom ako v prípade predmetných pozemkov. Vzhľadom na tieto kritériá súčet hodnoty pozemku, na ktorom sa nachádzajú predmetné športoviská, a nákladov na úpravy, ktoré na nich boli vykonané, možno považovať za vhodný základ dane.

31 Takýto mechanizmus zdanenia nemôže viesť k porušeniu zásad uvedených v oblasti DPH, ktoré musí predmetný nórsky štát dodržať za každých okolností, a teda rovnako pri využití uvedenej možnosti klasifikácie.

32 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podstatnou črtou DPH je, že táto daň sa uplatňuje na pridanú hodnotu tovarov alebo služieb, o ktoré ide, pričom daň splatná v rámci transakcie sa vypočíta tak, že sa odpočíta daň už zaplatená pri predchádzajúcej transakcii (pozri najmä rozsudky zo 16. decembra 1992, Beaulande, C-208/91, Zb. s. I-6709, bod 14; zo 17. septembra 1997, UCAL, C-347/95, Zb. s. I-4911, bod 34, ako aj z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 33). V dôsledku toho možnosť klasifikácie ako plnenia za protihodnotu, tak ako bolo vyložené v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku, nemožno použiť na účely výberu sumy DPH z hodnoty tovaru, ktorý zdaniteľná osoba dala k dispozícii tretej osobe, ktorá dokončila alebo zhodnotila tento tovar, keď táto zdaniteľná osoba už v rámci predchádzajúceho zdanenia zaplatila DPH z uvedenej hodnoty. Ako zdôraznila Komisia, takéto opakované zdanenie by bolo nezlučiteľné tak s hlavnou charakteristikou DPH pripomenutou vyššie, ako aj s cieľom uvedenej možnosti klasifikácie, ktorá spočíva v umožnení nórskym štátom podriať DPH použitie tovaru na účely výinnosti oslobodenej od DPH, ale neumožňuje uvedeným štátom uplatniť viackrát DPH na tú istú časť hodnoty tohto tovaru.

33 V predmetnom prípade prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či obec Vlaardingen pred dodatočným daňovým výmerom, o ktorý ide vo veci samej, zaplatila DPH týkajúcu sa hodnoty pozemku, na ktorom sa nachádzajú predmetné športoviská. Ak sa zistí, že to tak je, je potrebné

dospie? k záveru, že taký dodatočný daňový výmer, ktorý bol doručený obci Vlaardingen, ktorého základom dane je celá hodnota uvedeného pozemku, presahuje možnosť stanovenú v ?lánku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice a je v rozpore so všeobecným systémom tejto smernice.

34 V prípade, že sa zistí, že obec Vlaardingen nezaplatila pred dodatočným daňovým výmerom, o ktorý ide vo veci samej, sumu DPH týkajúcu sa hodnoty pozemku, na ktorom sa nachádzajú jej športoviská, treba sa pred tým, ako sa zdanenie na účely DPH, ktoré je predmetom uvedeného dodatočného daňového výmeru, môže považovať za zlužiteľné s ?lánkom 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice, ešte uistiť, že na takéto pozemky sa nevzťahuje oslobodenie stanovené v ?lánku 13 B písm. h) tejto smernice.

35 Podľa uvedeného ?lánku 13 B písm. h) je totiž dodávka nezastavaného pozemku, okrem stavebných pozemkov uvedených v ?lánku 4 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, oslobodená od DPH.

36 Preto len v prípade, že športoviská, o ktoré ide vo veci samej, sa môžu považovať za zastavané pozemky alebo stavebné pozemky v zmysle uvedeného ?lánku 4 ods. 3 písm. b), je ich použitie na podnikanie zdaniteľné na účely DPH. Postačuje v tejto súvislosti uviesť, že keď sa na základe možnosti stanovenej v ?lánku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice použitie pozemkov, ktoré nie sú ani zastavané, ani stavebné, na podnikanie považuje za dodávku takýchto pozemkov za protihodnotu, dôsledkom takejto klasifikácie je, že sa uplatní ?lánok 13 B písm. h) šiestej smernice a nie je možné žiadne zdanenie na účely DPH.

37 V predmetnom prípade prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či použitie športovísk s umelým povrchom na potreby v rámci podnikania možno oprávnene považovať za dodávku zastavaných alebo stavebných pozemkov.

38 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v spojení s ?lánkom 11 A ods. 1 písm. b) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že použitie pozemkov vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, ktoré táto osoba nechala upraviť treťou osobou, danou zdaniteľnou osobou na účely hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH môže byť predmetom zdanenia na účely DPH, ktorého základom je súčet hodnoty pozemku, na ktorom sú tieto športoviská, a nákladov na ich úpravu, ak uvedená zdaniteľná osoba ešte nezaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov a ak sa na predmetné pozemky nevzťahuje oslobodenie stanovené v ?lánku 13 B písm. h) uvedenej smernice.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté 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 Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

?lánok 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, v spojení s ?lánkom 11 A ods. 1 písm. b) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že použitie pozemkov vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, ktoré táto osoba nechala upraviť treťou osobou, danou zdaniteľnou osobou na účely hospodárskej činnosti oslobodenej od dane z pridanej hodnoty môže byť predmetom zdanenia na účely dane z pridanej hodnoty, ktorého základom je súčet hodnoty pozemku, na ktorom sú tieto

športoviská, a nákladov na ich úpravu, ak uvedená zdaniteľná osoba ešte nezaplatila daň z pridanej hodnoty týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov a ak sa na predmetné pozemky nevzťahuje oslobodenie stanovené v článku 13 B písm. h) uvedenej smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.