

62018CJ0265

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

2. května 2019 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zvláštní režim pro malé podniky – Články 282 až 292 – Osvobození malých podniků od DPH, nepřekroží-li stanovenou roční míru obrátu – Současné dodání dvou nemovitých věcí v rámci jednoho plnění – Překrožení roční míry obrátu na základě kupní ceny jedné ze dvou věcí – Povinnost zaplatit daň z celkové hodnoty plnění“

Ve věci C-265/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva) ze dne 11. dubna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 17. dubna 2018, v řízení

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

proti

Akvilė Jarmuškienė,

za účasti:

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

SOUDNÍ DVŮR (desátý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda senátu, E. Juhász (zpravodaj) a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za litevskou vládu R. Krasuckaitė a V. Vasiliauskienė, jako zmocněnkyni,

—

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnkyni,

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

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 282 až 292 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 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (státní daňová inspekce při ministerstvu financí Litevské republiky, dále jen „státní daňová inspekce“) a Akvilė Jarmuškienė týkajícím se toho, že jí nebylo umožněno uplatnit osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH) u plnění, v jehož rámci došlo k dodání nemovitosti a pozemku, na kterém byla postavena.

Právní rámec

Unijní právo

3

Bod 49 směrnice o DPH uvádí, že „[čl]enské státy by měly mít možnost nadále uplatňovat své zvláštní režimy pro malé podniky v souladu se společnými ustanoveními a s výhledem užší harmonizace.“

4

Součástí hlavy IV této směrnice, nazvané „Zdanitelná plnění“, je kapitola 1 upravující „[d]odání zboží“, jejíž součástí je článek 14. Tento článek v odstavci 1 stanoví, že „dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

5

Součástí hlavy XII této směrnice, nazvané „Zvláštní režimy“, je kapitola 1 upravující [z]vláštní režim pro malé podniky“ a v ní oddíl 2, nazvaný „Osvobození od daně nebo odstupňovaná daňová úleva“, obsahující články 282 až 292.

6

Podle článku 282 téže směrnice se osvobození a úlevy podle tohoto oddílu vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky (dále jen „zvláštní režim pro malé podniky“).

7

Článek 287 směrnice o DPH zní takto:

„Členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení:

[...]

11)

Litva: 29000 [eur];

[...]“

8

§lánek 288 této sm?rnice stanoví:

„Obrat, ke kterému se p?íhlíží pro ú?ely použití režimu podle tohoto oddílu, sestává z t?chto ?ástek bez DPH:

1)

hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdan?ny;

2)

hodnoty pln?ní osvobozených od dan? s nárokem na odpo?et dan? odvedené na p?edchozím stupni podle ?lánek? 110 a 111, ?l. 125 odst. 1, ?látku 127 a ?l. 128 odst. 1;

3)

hodnoty pln?ní osvobozených od dan? podle ?lánek? 146 až 149 a ?lánek? 151, 152 nebo 153;

4)

hodnoty operací s nemovitostmi a finan?ních ?inností uvedených v ?l. 135 odst. 1 písm. b) až g) a hodnoty pojiš?ovacích služeb, nejsou-li tato pln?ní vedlejšími pln?ními.

P?i výpo?tu obratu se však nebere z?etel na p?evod hmotného nebo nehmotného investi?ního majetku podniku.“

9

§lánek 1 provád?cího rozhodnutí Rady 2011/335/EU ze dne 30. kv?tna 2011, kterým se Litevské republice povoluje použít opat?ení odchylojící se od ?látku 287 sm?rnice 2006/112 (Ú?. v?st. 2011, L 150, s. 6), stanoví: „[o]dchyln? od ?l. 287 bodu 11 sm?rnice [o DPH] se Litevské republice povoluje osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž ro?ní obrat nep?esahuje ekvivalent ?ástky 45000 [eur] v národní m?n? podle sm?nného kurzu platného ke dni jejího p?istoupení k Evropské unii.“

Litevské právo

10

Ustanovení § 4 odst. 1 Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (zákon Litevské republiky o dani z p?idané hodnoty), ve zn?ní zákona ?. XI-1817 ze dne 20. prosince 2011 (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Dodáním zboží se rozumí:

1)

převod zboží na jinou osobu, pokud tato osoba nebo třetí strana získá [...] právo nakládat s tímto zbožím jako vlastník.“

11

Ustanovení § 71 odst. 1, 2 a 4 uvedeného zákona stanoví:

„1. Povinnost registrovat se k DPH, vypočítat DPH a odvést ji do rozpočtu mají osoby povinné k dani, které dodávají zboží na státním území [...]. Osoba, na kterou se vztahuje povinnost registrovat se k DPH, musí podat přihlášku k registraci k DPH.

2. Odchylně od odstavce 1 nemá osoba povinná k dani usazená v Litevské republice povinnost podat přihlášku k registraci k DPH, vypočítat DPH a odvést ji do rozpočtu způsobem stanoveným v tomto zákoně za dodané zboží nebo poskytnuté služby, pokud celková roční výše protiplnění za dodané zboží nebo poskytnuté služby při vykonávání ekonomické činnosti (za posledních 12 měsíců) nepřekročí 155000 litevských litai (LTL). Povinnost k výpočtu DPH zapadne v měsíci, v němž dojde k překročení této horní meze. DPH se z dodaného zboží nebo poskytnutých služeb nevypočítá, pokud protiplnění za ně obdržené nepřekročí stanovenou částku 155000 LTL. [...]

[...]

4. Nepodání přihlášky k registraci k DPH nevede k osvobození osoby povinné k dani od povinnosti vypočítat DPH z jí dodaného zboží nebo jí poskytnutých služeb.“

12

Ustanovení § 92 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Osoba povinná k dani, která měla povinnost podat přihlášku k registraci k DPH podle § 71 tohoto zákona, ale neučinila tak, musí při dodržení postupu stanoveného tímto článkem vypočítat a odvést do státního rozpočtu DPH ze zboží a služeb, ze kterých by měla podle ustanovení [tohoto zákona] povinnost vypočítat a odvést DPH jako plátce DPH. Výše DPH, jež má být odvedena z dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, se vypočítá podle následujícího vzorce (DPH se nevypočítá z dodaného zboží nebo poskytnutých služeb, pokud protiplnění za ně obdržené nepřekročí částku 155000 LTL stanovenou v § 71 odst. 2 tohoto zákona, avšak v případě, že došlo k překročení stanovené horní meze, DPH musí být vypočtena z veškerého dodaného zboží nebo z veškerých poskytnutých služeb, u nichž byla stanovená horní mez překročena):

výše DPH, jež má být odvedena = protiplnění × S/(100 % + S),

kdy ‚S‘ označuje sazbu DPH (v procentech) stanovenou tímto zákonem pro takové zboží nebo služby; a ‚x‘ je symbol pro násobení.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

13

Na základě kupní smlouvy ze dne 10. února 2011 koupila A. Jarmuškienová spolu s další fyzickou osobou (spoluvlastníkem) zemědělský pozemek. Dne 4. července 2011 získala povolení ke stavbě na tomto pozemku. Na zakoupeném pozemku následně zaregistrovala obytný dům a dvě stavby určené k venkovskému turismu.

14

Dne 28. prosince 2012 A. Jarmuškienová se spoluvlastníkem prodali obytný dům a část pozemku za 450000 LTL (asi 130329 eur) (dále jen „sporné plnění“). Z této kupní ceny získala A. Jarmuškienová 112500 LTL (asi 32437 eur) za část pozemku a 150000 LTL (asi 43443 eur) za část obytného domu postaveného na tomto pozemku.

15

V návaznosti na kontrolu DPH za období 2012–2013 místní správce daní v rozhodnutí ze dne 23. října 2015 konstatoval, že sporné plnění nebylo jednorázové ani nahodilé a že A. Jarmuškienová vykonávala ekonomickou činnost ve smyslu zákona o DPH. Podle tohoto správce daní tak měla z titulu DPH na výstupu přiznat částku ve výši 45558 LTL (asi 13195 eur), vypočtenou z celkové částky, kterou získala za sporné plnění, tj. 262500 LTL (asi 76025 eur). Jelikož DPH na vstupu ze stavebních prací na obytném domě činila 21000 LTL (asi 6082 eur), místní správce daní měl za to, že A. Jarmuškienová měla tuto částku odečíst z výše uvedené částky 45558 LTL (asi 13195 eur), takže z titulu DPH na výstupu jí za sporné plnění zbývalo zaplatit 24558 LTL (7112 eur). Vzhledem k tomu, že poté došlo k dalšímu plnění, místní správce daní rozhodl, že za období 2012–2013 musí A. Jarmuškienová zaplatit z titulu DPH částku ve výši 21915,55 eura navýšenou o úroky z prodlení ve výši 5034 eur a pokutu ve výši 2192 eur.

16

A. Jarmuškienová proti tomuto rozhodnutí podala stížnost ke státní daňové inspekci, která rozhodnutím ze dne 2. února 2016 potvrdila výši DPH vyčíslenou místním správcem daní.

17

A. Jarmuškienová se proto obrátila na Mokestinėginė komisija (komise pro daňové spory, Litva) (dále jen „KDS“), která rozhodnutím ze dne 9. května 2016 zrušila rozhodnutí státní daňové inspekce ze dne 2. února 2016 a vrátila věci tomuto orgánu k novému posouzení. KDS v rozhodnutí uvedla, že A. Jarmuškienová v rámci sporného plnění prodala dvě věci, a sice část pozemku a část obytného domu, a že místní správce daní proto nesprávně posoudil prodej nemovitých věcí v rámci tohoto plnění jako dodání jediné věci. Podle KDS v době rozhodné z hlediska skutkového stavu podléhalo DPH pouze dodání zboží, jehož cena převyšovala hranici stanovenou zákonem o DPH. V tomto případě přitom došlo k překročení této hranice prodejem pouze jedné z věcí, které jsou předmětem sporného plnění.

18

Státní daňová inspekce podala proti rozhodnutí KDS ze dne 9. května 2016 žalobu, v níž tvrdila, že A. Jarmuškienová prostřednictvím sporného plnění uskutečnila jediné dodání zboží, neboť sporné nemovitosti nemohly být dodány odděleně, jelikož byly neoddtělitelně spjaté a z hospodářského hlediska představovaly jeden celek.

19

Soud prvního stupně tuto žalobu zamítl, a státní daňová inspekce se proto odvolala k

předkládajícímu soudu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva).

20

Tento soud uvádí, že pro účely řešení sporu, který mu byl předložen, je třeba zjistit, jak musí být režim pro malé podniky upravený v člácích 282 až 292 směrnice o DPH vykládán za takových okolností, jako jsou okolnosti v tomto sporu, kdy jsou v rámci jednoho plnění dodávány dvě věci, avšak roční hranice obratu stanovená v článku 287 této směrnice byla překročena pouze v důsledku dodání jedné z těchto věcí.

21

Předkládající soud uvádí, že logický by byl závěr, že osoby povinné k dani, na které se vztahuje režim malých podniků, musí platit DPH až v okamžiku, kdy byly překročeny částky stanovené v článku 287 této směrnice. Uvádí, že v litevském právu lze nemovitost dodat bez převodu vlastnického práva k pozemku, na kterém je tato nemovitost postavena, a v tomto případě byly uvedené nemovitosti popsány ve smlouvě odděleně a každá měla samostatnou kupní cenu. Tento soud dále uvádí, že pokud by A. Jarmuškienė nemohla využít osvobození od DPH u jedné z nemovitostí, které byly předmětem sporného plnění, byla by vystavena nerovnému zacházení v porovnání s jinou osobou povinnou k dani, která by dosáhla stejného výsledku za pomoci dvou samostatných plnění, a která by překročila roční hranici obratu až u pozdějších plnění. Dodává také, že rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304) se podle v ní v projednávané věci nedá uplatnit.

22

Předkládající soud dále zdrazňuje, že zvláštní režim pro malé podniky musí být jakožto výjimka z obecného režimu upraveného směrnicí o DPH vykládán restriktivně. Uvádí také, že podle čl. 288 odst. 1 této směrnice je „hodnotou dodaného zboží“, která představuje obrat ve smyslu článku 287, míněna konkrétní celková hodnota příslušného dodání bez ohledu na počet věcí, které jsou zahrnuty v tomto dodání. S odkazem na bod 70 rozsudku ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), tento soud uvádí, že takový přístup je v souladu s cílem tohoto zvláštního režimu, který má podporovat výlučně malé podniky. Dále poznamenává, že osoba povinná k dani musí ještě před uskutečněním plnění zahrnujícího několik věcí vždět, zda toto složené plnění bude osvobozeno od DPH v režimu pro malé podniky.

23

Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (nejvyšší správní soud, Litva) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být články 282 až 292 směrnice [o DPH] vykládány v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávaném případě, kdy jsou dvě věci dodány prostřednictvím jediného plnění, ale horní mez ročního obratu (objemu činnosti) stanovená v článku 287 směrnice [o DPH] (a v odpovídajícím ustanovení vnitrostátních právních předpisů) je překročena pouze v důsledku dodání jedné z těchto věcí, má osoba povinná k dani (dodavatel) povinnost mimo jiné vypočítat a odvést daň z přidané hodnoty 1) z celkové hodnoty plnění (z hodnoty obou dodaných věcí), nebo 2) pouze z té části plnění, v důsledku které byla uvedena horní mez (objem činnosti) překročena (z hodnoty jedné z dodaných věcí)?“

K předběžné otázce

Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 282 až 292 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že v případě, že jsou jednomu kupujícímu dodány dvě nemovitosti, které jsou z podstaty věci spojeny a které jsou předmětem jedné kupní smlouvy, a dojde k překročení roční hranice obrátu sloužící jako referenční hodnota pro uplatnění zvláštního režimu pro malé podniky upraveného touto směrnicí, musí osoba povinná k dani zaplatit daň z hodnoty celého sporného plnění, tj. z hodnoty obou věcí, které byly takto dodány, aťkoli zohlednění hodnoty jedné z těchto věcí by nevedlo k překročení uvedené roční hranice.

V tomto ohledu je třeba připomenout, že články 282 až 292 směrnice o DPH umožňují, aby členské státy poskytly malým podnikům možnost osvobození od DPH.

Podle článku 287 této směrnice mohou členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, poskytnout osvobození od daní osobám povinným k dani, jejichž roční obrát je nejvýše roven ekvivalentu částek v národní měně uvedených pro členské státy, které jsou v něm vyjmenovány. V souladu s prováděcím rozhodnutím 2011/335 měže Litevská republika, která již mezitím od jeho vstupu v platnost zavedla euro, odchýlně od článku 287 bodu 11 směrnice o DPH „osvobodit od DPH osoby povinné k dani, jejichž roční obrát nepřesahuje ekvivalent částky 45000 eur v národní měně podle směnného kurzu platného ke dni jejího přistoupení k Evropské unii“. Tato hodnota ročního obrátu je vypočtena na základě článku 288 téže směrnice.

Podle judikatury Soudního dvora musí být zvláštní režim pro malé podniky jakožto výjimka z obecného systému směrnice o DPH uplatňován pouze v míře nezbytné k dosažení jejího cíle a musí být vykládán striktně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Rakousko, C-128/05, EU:C:2006:612, bod 22).

V tomto případě je nesporné, že osoba povinná k dani překročila v důsledku koupě dotčené ve věci v převodním řízení hranici, kdy již nelze pro malé podniky získat osvobození. Předkládající soud se však táže, zda má být DPH zaplacená pouze z hodnoty jedné ze složek plnění, v jehož rámci došlo k překročení uvedené hranice.

Vzhledem k tomu, že předmětem sporu v převodním řízení je pouze tato otázka, Soudní dvůr se v tomto případě nemůže zabývat otázkou, zda po překročení hranice stanovené v článku 287 směrnice o DPH musí osoba povinná k dani odvést DPH ze všech plnění, která uskutečnila, včetně všech plnění předcházejících tomu, jehož hodnota překročila uvedenou hranici.

Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že ke koupi části obytného domu a pozemku k němu přilehlému dotčené ve věci v převodním řízení došlo v rámci jedné smlouvy a na účet jednoho kupujícího. Vyplývá z něj i to, že protiplnění za dodání těchto nemovitých věcí bylo vyříšeno jako celková částka.

31

Kupní smlouva v tomto případě opravdu uváděla zvlášť kupní cenu za obytný dům a za pozemek. To však nemění nic na tom, že tyto věci jsou úzce spojeny jak z hlediska své povahy, tak z hlediska cen za ně poptávaných, které byla určeny společně.

32

V tomto ohledu je třeba uvést, že čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH stanoví, že „dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

33

Ve věci v převodním řízení přitom došlo k převodu práva nakládat s nemovitými věcmi jako celkem na základě jednoho a téže právního jednání.

34

V tomto případě jde pouze jedno dodání ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, aťkoli zahrnuje dvě věci.

35

Jednotlivé části tohoto jediného dodání totiž nelze rozdělit, jelikož by to bylo z hlediska systému DPH umělé (obdobně viz rozsudek ze dne 18. ledna 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, bod 22).

36

Z toho vyplývá, že DPH je třeba zaplatit z celé hodnoty plnění dotčeného ve věci v převodním řízení.

37

Pro tento závěr svádí i cíl sledovaný zvláštním režimem pro malé podniky. Tento režim totiž předpokládá administrativní zjednodušení, které má posílit tvůrčí činnost, aktivitu a konkurenceschopnost malých podniků, jakož i zachovat rozumný poměr mezi administrativní zátěží související s daňovou kontrolou a očekávatelnými nízkými daňovými příjmy. Cílem tohoto režimu je ušetřit malé podniky a orgány správy daní takových formalit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. října 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, body 63 a 68).

38

Je přitom třeba zdůraznit, že administrativní zátěž pro dotčené daňové orgány a osobu povinnou k dani nebude menší, pokud bude třeba učinit samostatné výpočty pro jednotlivé věci v rámci jednoho a téhož dodání a v rámci jedné a téže kupní smlouvy.

39

Z výše uvedeného vyplývá, že na položenou otázku je třeba odpovědět tak, že články 282 až 292 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v případě, že jsou jednomu kupujícímu dodány dvě nemovité věci, které jsou z podstaty věci spojeny a které jsou předmětem jedné kupní smlouvy, a dojde k překročení roční hranice obrátu sloužící jako referenční hodnota pro uplatnění zvláštního režimu pro malé podniky upraveného touto směrnicí, musí osoba povinná k dani zaplatit daň z hodnoty celého sporného plnění, tj. z hodnoty obou věcí, které byly takto dodány, zohlednění hodnoty jedné z těchto věcí by nevedlo k překročení uvedené roční hranice.

K nákladům řízení

40

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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:

Články 282 až 292 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že v případě, že jsou jednomu kupujícímu dodány dvě nemovité věci, které jsou z podstaty věci spojeny a které jsou předmětem jedné kupní smlouvy, a dojde k překročení roční hranice obrátu sloužící jako referenční hodnota pro uplatnění zvláštního režimu pro malé podniky upraveného touto směrnicí, musí osoba povinná k dani zaplatit daň z hodnoty celého sporného plnění, tj. z hodnoty obou věcí, které byly takto dodány, aťkoli zohlednění hodnoty jedné z těchto věcí by nevedlo k překročení uvedené roční hranice.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: litevština.