

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. JACOBSE

přednesené dne 18. listopadu 2004 (1)

Věc C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

proti

Staatssecretaris van Financiën

1. V probíhajícím řízení nizozemský Hoge Raad žádá Soudní dvůr o radu ohledně výkladu šesté směrnice(2) (dále jen „směrnice“), pokud jde o její použití ve vztahu zejména k veřejnoprávnímu subjektu.
2. Ve věci v původním řízení nizozemský vodohospodářský orgán postavil řističku odpadních vod ve svém postavení orgánu veřejné správy. Později řističku prodal třetí osobě a zároveň souhlasil pronajmout si řističku zpět. Potom se snažil žádat o odpočet daně formou opravy daně na vstupu, kterou odvedl, když stavěl řističku, na základě toho, že jednal jako osoba povinná k dani v souvislosti s prodejem řističky.
3. Podstatou otázek předkládajícího soudu tedy je, zda veřejnoprávní subjekt má právo podle článku 20 směrnice si opravit DPH odvedenou v souvislosti s pořízením investičního majetku, který použil na činnosti, které vykonával jako orgán veřejné správy, když následně prodal tento majetek jako osoba povinná k dani.
4. Podstatou otázek předkládajícího soudu také je, zda veřejnoprávní subjekt má právo úplně vyloučit ze svého majetku investiční majetek používaný částečně pro činnosti, které vykonává jako osoba povinná k dani, a částečně pro činnosti, které vykonává jako orgán veřejné správy, jako v případě fyzických osob povinných k dani.

Právní rámec

5. Na základě čl. 2 odst. 1 šesté směrnice se DPH vztahuje na „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění [...] osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Osoba povinná k dani je definována v čl. 4 odst. 1 jako „jakákoliv osoba, která na jakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2“.
6. Článek 4 odst. 5 první pododstavec stanoví, že „státy, kraje, 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 i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo

plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby“. Na základě čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce jsou ale tyto subjekty považovány za osoby povinné k dani, pokud vykonávají takové činnosti nebo plnění, pokud by jejich nepodléhání dani „vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže“. Článek 4 odst. 5 poslední pododstavec dále stanoví, že „němské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy“.

7. Článek 13 se týká osvobození od systému DPH. Nájem a pacht nemovitěho majetku jsou, s určitými výjimkami, obvykle osvobozeny od DPH na základě čl. 13 B písm. b), jako je dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí na základě čl. 13 B písm. g). Avšak článek 13 C dovoluje němským státům poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v souvislosti s těmito činnostmi.

8. Články 17 a 20 směrnice se týkají odpote daně. Článek 17 odst. 1 stanoví, že „nárok na odpote daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně“. Na základě čl. 17 odst. 2, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotět od daně, kterou je povinna odvést [...] daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“.

9. Oprava odpote je předmětem článku 20, který v rozsahu, v němž se použije, stanoví následující:

„1. Převodní odpote se opraví postupy stanovenými němskými státy, zejména:

(a) je-li odpote daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok; [...]

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpote daně v následujících letech a nárokem na odpote daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

[...]

U nemovitěho majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na deset let.

3. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro kterou její hospodářskou činnost. Tato hospodářská činnost se považuje za plně zdaněnou, je-li zdaněno dodání zmíněného zboží; považuje se za plně osvobozenou od daně, je-li dodání osvobozeno od daně. Oprava se provede jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo.“

10. Nizozemské právo rozšířilo na osoby povinné k dani možnost volby zdanění povolené na základě článku 13 C. Nizozemské právo také stanoví, že veřejnoprávní subjekty jsou považovány za osoby povinné k dani, pokud se jedná o dodání nemovitěho majetku a převod nebo zřízení práv k tomuto majetku.

Skutkový stav a vnitrostátní řízení

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (dále jen „WZV“) působí jako vodohospodářský orgán v části Nizozemska. Na základě použitelných vnitrostátních předpisů je to veřejnoprávní subjekt. Ve svém postavení jako orgán veřejné správy sjednal výstavbu čistírny, která byla dokončena v roce 1990.

12. WZV následně souhlasil s tím, aby tuto čistírnu také směly používat dva další vodohospodářské orgány. Náklady na úpravu čistírny byly částečně neseny těmito dvěma orgány, a od roku 1993, také náklady, které vznikaly pravidelně v důsledku jejich používání čistírny. Na základě dohody se správcem daní si WZV neúčtoval DPH z nákladů, které postoupil, za podmínky, že nebude uplatňovat své právo na odpočet DPH odvedené na vstupu.

13. Měl bych zde zdůraznit, že zatímco základ pro dohodu se správcem daní nebyl vyjasněn, jakákoliv poříz v tomto ohledu nevypadá, že by mohla ovlivnit přístup, který je třeba zvolit v projednáváním případě.

14. V roce 1994 WZV inicioval založení nadace na podporu životního prostředí ve své oblasti, které prodal čistírnu. Ve stejný den nadace souhlasila s pronajmutím čistírny zpět WZV na dobu devíti let.

15. Jak prodej, tak i pronájem byly v zásadě osvobozenými plněními. Avšak jak WZV, tak i nadace uplatnily možnost volby zdanění, která jim byla k dispozici na základě nizozemského práva. DPH se tedy stala splatnou pro obě plnění.

16. WZV poté požádal o odpočet části DPH, která byla vyúčtována v souvislosti s pořízením výstavbou čistírny a opravená v souladu s článkem 20 směrnice. Odpočet byl tedy požadován pro pět desetin celku, jelikož pět let z desetileté opravné doby uplynulo. Správce daní žádost WZV zamítl.

17. WZV podal návrh na zahájení řízení, aby zpochybnil rozhodnutí správce daní. Příklad je nyní před Hoge Raad z důvodu odvolání proti Gerechtshof te Amsterdam (regionální odvolací soud v Amsterdamu).

18. V rozsahu, v němž správce daní rozhodl, že dodání čistírny nadaci nebylo zdanitelným plněním, Hoge Raad potvrzuje odvolání WZV. Na základě nizozemského práva je zřejmé, že orgán veřejné správy jedná jako osoba povinná k dani, pokud provádí dodání nemovitého majetku – a WZV samozřejmě v tomto postavení svoji možnost volby zdanění uplatnil.

19. Pokud jde o otázku, zda byl WZV oprávněn provést opravu na základě čl. 20 odst. 2 směrnice, se Hoge Raad odvolává na rozhodnutí Soudního dvora ve věci Lennartz(3). Domnívá se, že pokud by se použil tento rozsudek, WZV by nebyl oprávněn k opravě, jelikož Soudní dvůr konstatoval v tomto případě, že je to článek 17, a nikoli článek 20, který určuje povod a rozsah jakéhokoliv práva na odpočet; pouze postavení, ve kterém osoba jedná v době pořízení, může určit existenci takového práva.

20. Hoge Raad si ale není jistý, zda rozsudek Lennartz, který se týkal fyzické osoby jednající jak v soukromém, tak i v obchodním postavení, může být použit na veřejnoprávní subjekt.

21. Hoge Raad také poznamenává, že Gerechtshof došel k závěru, že oprava nebyla možná, protože WZV se rozhodl nezahrnout část čistírny do svého obchodního majetku, když uzavřel dohodu s daňovým inspektorem, že si nebude účtovat DPH z provozních nákladů, které postoupil na ostatní dva vodohospodářské orgány, které užívaly čistírnu. Podle názoru Hoge Raad tento argument vyvolává otázku, zda je judikatura Soudního dvora týkající se zahrnutí investičního

majetku podle volby osoby povinné k dani do jejího soukromého majetku nebo do majetku jejího podniku obdobně použitelná na veřejnoprávní subjekty.

22. Hoge Raad se proto rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Může se na veřejnoprávní subjekt, pokud nabytí investiční majetek, který dodá třetí osobou za protiplnění, z důvodu toho, že tento subjekt musí být považován za osobu povinnou k dani, vztahovat oprava daně z obrátu zaplacené při nabytí majetku podle článku 20 (konkrétně odstavce 2 a 3) šesté směrnice, jestliže používal tento majetek v rámci plnění uskutečněných jako orgán veřejné správy ve smyslu čl. 4 odst. 5 směrnice?

2) Má veřejnoprávní subjekt podle šesté směrnice právo úplně vyloučit z majetku svého podniku investiční majetek, který používá zčásti jako osoba povinná k dani a zčásti jako orgán veřejné správy, jak o tom obdobně Soudní dvůr rozhodl ve vztahu k fyzickým osobám povinným k dani?“

Rozbor

23. Úvodem poznamenávám, že některé argumenty před Soudním dvorem se týkaly otázky, zda WZV postavil řádku ve svém postavení orgánu veřejné správy. To je však zjevně věc, kterou má rozhodnout vnitrostátní soud. Žádné otázky nebyly předloženy Soudnímu dvoru ohledně kritéria, které má být použito při tomto rozhodování. Správný přístup je nicméně uveden v rozsudku Lennarz(4) a z první předložené otázky může být usouzeno, že vnitrostátní soud rozhodl, že WZV přece postavil řádku ve svém postavení orgánu veřejné správy.

24. Další otázka, která nebyla vznesena a která nemůže být řádně posouzena bez podrobných vyjádření, je, zda vnitrostátní právo, které má za následek požadavek, aby orgán veřejné správy byl považován za osobu nepodléhající dani, pokud si pořizuje investiční majetek, ale za osobu povinnou k dani, když s ním nakládá, může být považováno za slučitelné se šestou směrnicí.

25. Proto tedy omezím svůj rozbor na právní otázky, které byly předkládacím usnesením skutečně vzneseny.

26. Pokud se týká první otázky, je zde všeobecná shoda mezi účastníky řízení a předkládajícím soudem, že na ni musí být odpovězeno záporně, pokud je rozsudek Soudního dvora ve věci Lennartz(5) použitelný na veřejnoprávní subjekty, provádějící-li operace v rámci svých činností jako orgány veřejné správy.

27. Ve věci Lennartz byl Soudní dvůr totiž žádán, aby určil, zda jsou pravidla pro opravu daně na vstupu v čl. 20 odst. 2 směrnice použitelná, pokud si osoba povinná k dani převodně pořídila majetek pouze pro soukromé použití, ale následně ho v určitém okamžiku během opravného období používá pro obchodní účely.

28. Soudní dvůr rozhodl, že jelikož nárok na odpotet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotetelné daně, „pouze postavení, ve kterém osoba jedná v tomto okamžiku může určit existenci nároku na odpotet.“ Na základě čl. 17 odst. 2, pokud osoba povinná k dani jednající jako taková, používá zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna si odpotet daň, která byla splatná nebo odvedena s ohledem na toto zboží. A naopak, pokud zboží není používáno pro hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu článku 4 směrnice, je jí používáno pro její soukromou spotřebu, žádný nárok na odpotet nemůže vzniknout(6).

29. Zatímco se tyto závěry mohou jevit poněkud tvrdé ve svých účincích v některých situacích, a nikoli zcela v souladu se zásadou neutrality DPH, je třeba uznat, že vyplývají ze znění čl. 17 odst.

1 a odst. 2 a opařný přístup by zpřisobil vážné problémy, pokud jde o právní jistotu.

30. Pokud jde o řl. 20 odst. 2, Soudní dvřr rozhodl, ře tento řlánek se omezuje na stanovení pravidel pro výpořet oprav k přvodnímu odpřtu. Nemřže tedy vést ke vzniku jakéhokoliv nároku na odpřet nebo přemřnit dař odvedenou osobou povinnou k dani s ohledem na její nezdanitelná plnřní na dař, která je odpřitatelná ve smyslu řlátku 17(7).

31. Nizozemsko a Komise tvrdí, ře rozsudek Soudního dvora ve vřci Lennartz je použitelný obdobnř na situaci, ve které je přvodní pořřzení uskuteřno nikoli jednotlivcem kupujícím pro soukromé použití, ale veřejnoprávním subjektem kupujícím pro své řinnosti jako orgán veřejné správy. V obou případech není pořřizující osoba osobou povinnou k dani pro účely tohoto plnřní s tím následkem, ře řádný nárok na odpřet nevzniká.

32. Naopak WZV tvrdí, ře orgán veřejné správy by mřl být srovnáván s osobou povinnou k dani poskytující osvobozenou službu spřš než s osobou povinnou k dani, která si pořřizuje zboží pro vlastní soukromé účely.

33. Podle mého názoru Nizozemsko a Komise právem tvrdí, ře se rozsudek Lennartz také použije, pokud je přvodní pořřzení provedeno veřejnoprávním subjektem pro řinnosti, při nichř vystupuje jako orgán veřejné správy.

34. Jak Nizozemsko a Komise tvrdí, správná analogie se zdá být mezi veřejnoprávním subjektem, pokud jedná jako orgán veřejné správy, a osobou povinnou k dani, která si pořřizuje zboží pro soukromé použití. Na rozdíl od osoby povinné k dani poskytující osvobozené plnřní, obř tyto strany spadají úplnř mimo rozsah přsobnosti DPH. Osoba, která nakupuje pro soukromé použití, neprovozuje řádnou hospodářskou řinnost ve smyslu řl. 4 odst. 1 smřnice. Podobnř řl. 4 odst. 5 smřnice jednoznařnř stanoví, ře veřejnoprávní subjekty se obvykle nepovařují za osoby povinné k dani v souvislosti s řinnostmi nebo plnřními, při nichř vystupují jako orgány veřejné správy. Jelikoř nejsou osobami povinnými k dani, jejich plnřní jako taková nemohou nikdy zpřsobil nárok na odpřet. Na druhé stranř osoba povinná k dani uskuteřující osvobozené plnřní spadá do rozsahu přsobnosti DPH. Řádný nárok na odpřet nevzniká pouze protože – a po dobu a v rozsahu, v nřmř – je toto plnřní osvobozeno.

35. Komise nicmřnř správnř zdřrazřuje, ře vylouření z předpisř o DPH takové, jaké provádí řl. 4 odst. 5, se liří svou podstatou a úřinky od osvobození obsařených v hlavř X smřnice(8). Kdyby tomu tak nebylo, nebylo by řádné opodstatnřní pro řl. 4 odst. 5 poslední pododstavec, který dovoluře řlenským státřm považovat urřité osvobozené řinnosti za řinnosti spadající do rozsahu tohoto vylouření.

36. WZV tvrdí, ře by dořlo k naruření hospodářské soutřře, pokud by si veřejnoprávní subjekty nemohly odpřřst DPH za okolností uvedených v první otázce. Takové subjekty by byly neůmřrnř znevřhodnřny ve srovnání s osobami povinnými k dani, které by si mohly odpřřst DPH splatnou při přvodním pořřzení investičního majetku. WZV odkazuje v této souvislosti na řl. 4 odst. 5 druhý pododstavec, který stanoví, ře veřejnoprávní subjekty, i kdyř vystupují jako orgány veřejné správy, se považují za osoby povinné k dani, pokud by jinak dořlo k výraznému naruření hospodářské soutřře.

37. Tento argument mř nepřesvřdřil, i kdyř pro nřj mám pochopení.

38. Existenci výjimek v systému DPH je vlastní, ře budou do urřité míry zasahovat do použití zásad neutrality a rovného zacházení. Bez ohledu na opodstatnřnost rozhodnutí zacházet s orgány veřejné správy jako s koneřnými spotřebiteli se jedná o nedílnou souřást smřnice. V této a ve srovnatelných situacích bude zacházení s osobami povinnými k dani a osobami

osvobozenými ze systému DPH nevyhnutelně rozdílné.

39. V okamžiku pořízení podléhá orgán veřejné správy, jednající jako takový, daňovému zatížení, které se liší ve své podstatě od toho, které se použije na osobu povinnou k dani. Pořizuje svoje dodávky za cenu zahrnující DPH, ale na rozdíl od osoby povinné k dani, si nemůže odpotit daň na vstupu. Jeho zatížení DPH je tedy stanoveno v okamžiku pořízení a nebude změněno žádným následným výstupním plněním.

40. Avšak toto rozdílné zacházení, podle mého názoru, nemůže být samo o sobě považováno za způsobující výrazné narušení hospodářské soutěže pro účely čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice. Kdyby tomu tak bylo, téměř každé plnění poskytnuté orgánem veřejné správy, jednajícím jako takovým, by spadalo do rozsahu tohoto ustanovení.

41. Účelem čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce je vyloučit některé činnosti veřejnoprávních subjektů jednajících ve svém postavení jako orgány veřejné správy ze sféry DPH, v zásadě s jakýmkoliv důsledky, které to způsobí. Účelem druhého pododstavce je vyloučit jakékoliv výrazné narušení hospodářské soutěže, které musí být bezpodmínečně výjimečné ve srovnání s obvyklými důsledky vyloučení, pokud druhý pododstavec nemá zcela potlačit ten první. Rozdílné zacházení v projednávaném případě je obvyklý důsledek vyloučení, a nemůže spadat do rozsahu působnosti druhého pododstavce.

42. V důsledku toho musí být subjekt jako WZV považován za osobu nepodléhající dani ve vztahu k pořízení dodávek, pokud provozuje své činnosti jako orgán veřejné správy. Nemůže tedy mít žádný nárok na odpotet a nemůže vzniknout otázka nároku na opravu odpotet, vznesená v první otázce předkládajícího soudu.

43. Kromě toho, jelikož postavení veřejnoprávního subjektu pro účely DPH je určeno v okamžiku pořízení, následné použití pořízených dodávek nemůže toto postavení změnit. S přihlédnutím ke zjištěním předkládajícího soudu, podle kterých WZV postavil řističku ve svém postavení orgánu veřejné správy, není třeba přezkoumávat druhou otázku.

Závěry

44. V důsledku toho a z výše uvedených důvodů jsem toho názoru, že na otázky položené Soudnímu dvoru má být odpovězeno následovně:

„Veřejnoprávní subjekt, který si pořídí investiční majetek a později jej poskytne za protiplnění třetí osobě, jednající takto jako osoba povinná k dani, má nárok na opravu DPH odvedenou v souvislosti s tímto pořízením podle článku 20 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 pouze tehdy, pokud jednal jako osoba povinná k dani, když si přivodil majetek pořizoval.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 Šestá 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 Rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795; viz zejména body 8 a 11 tohoto rozsudku.

4 Viz bod 21 tohoto rozsudku.

5 Uvedená výše v poznámce pod čarou 3.

6 Body 8 a 9 rozsudku.

7 Bod 12 rozsudku.

8 Viz například rozsudek ze dne 25. června 1997, C-45/95, Komise v. Itálie, Recueil, s.I-3605, bod 20, jakož i body 42 a násl. stanoviska generálního advokáta Ruiz-Jaraba.