

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 11. září 2012(1)

Věc C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

proti

Gemeente Vlaardingen

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce
podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„DPH – Zdanitelná plnění – Použití osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání zboží vyrobeného ‚v rámci tohoto podnikání‘ “

1. „Neexistuje nic takového jako dobrá daň.“ Tento výstižný citát je obvykle připisován Siru Winstonu Churchillovi. V projednávané věci pak vyvstává otázka, zda v rámci dodávky označované jako „domnílá dodávka“ je danění pozemku jako takové nizozemskými orgány – z pohledu osoby povinné k dani – pokud ne „dobrou daní“, pak alespoň „legální daní“ ve smyslu šesté směrnice o DPH(2).

2. V Nizozemsku patrně panuje značná nejistota ohledně výkladu a použití nizozemských pravidel provádějících (některé části) ustanovení týkajících se plnění, která mohou být považována za dodání za protiplnění. Výsledek projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden (nizozemský nejvyšší soud) by ve skutečnosti mohl mít za důsledek, že podniky v minulosti odvedly na DPH příliš mnoho z důvodu, že hodnota jejich vlastních pozemků byla zahrnuta do základu daně z domnílého dodání(3). Hoge Raad se proto rozhodl požádat o objasnění výkladu příslušného ustanovení šesté směrnice, tedy čl. 5 odst. 7 písm. a). Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce vyvstala v rámci řízení mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) a Gemeente Vlaardingen (obec Vlaardingen, dále jen „obec“).

3. Vyvstává zejména otázka, zda šestá směrnice daňovým orgánům umožní, aby určila plnění kvalifikovaly jako dodání za protiplnění (domnílá dodávka) tím, že na roveň „dodání zboží“ postaví zhotovení nemovitosti třetí osobou, sestávající ze (stavebního) díla na vlastním pozemku osoby povinné k dani (obce), a zahrne do DPH hodnotu pozemku, i když tato osoba povinná k dani dříve používala tento pozemek pro účely svého podnikání osvobozeného od daně (pronájem hřiště sportovním sdružením) a neměla nárok na odpočet DPH z tohoto pozemku(4).

I – Právní rámec

A – Právo Evropské unie

4. §lánek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„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, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání, a jestliže by [DPH] z tohoto zboží nebyla plně odpoditatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;“.

5. Pokud jde o základ daně, §l. 11 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice stanoví:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

[...]

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

6. S účinností od 1. ledna 2007 byla šestá směrnice nahrazena směrnicí Rady 2006/112(5). §lánek 18 směrnice 2006/112 v zásadě odpovídá §l. 5 odst. 7 šesté směrnice.

B – Vnitrostátní právo

7. §lánek 3 odst. 1 písm. h) Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) (dále jen „Wet OB“) měl v době nabytí účinnosti Wet OB dne 1. ledna 1969 následující znění.

„1. Dodáním zboží se rozumí:

[...]

h) použití zboží vyrobeného ve vlastním podniku pro účely podnikání v případech, kdy zboží bylo pořízeno od podnikatele, dať ze zboží nebyla plně nebo částečně odpoditatelná; zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu je považováno za zboží vyrobené ve vlastním podniku.“

8. §lánek 3 odst. 1 písm. h) Wet OB byl následně doplněn a v rozhodné době zní takto(6):

„1. Dodáním zboží se rozumí:

[...]

h) použití zboží vyrobeného ve vlastním podniku pro účely podnikání, pokud toto zboží bylo dodáno podnikatelem, dať ze zboží nemůže být zcela nebo zčásti odpoditena; zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu, *včetně pozemků*, se považuje zboží vyrobené ve vlastním podniku; *ustanovení tohoto písmena se neuplatní na nezastavěné pozemky, které nejsou stavebními pozemky ve smyslu §l. 11 odst. 4.*“

9. V Nizozemsku je tato daň označována jako „integrační daň“.

10. Podle § 8 odst. 3 Wet OB:

„Pokud jde o dodání zboží uvedené v § 3 odst. 1 písm. g) a h) a § 3a odst. 1, rozumí se protiplnění částka bez daně z obrátu, která by musela být za zboží zaplacená, pokud by toto zboží bylo k okamžiku dodání pořízeno nebo vyrobeno ve stavu, v němž se nachází k tomuto okamžiku.“

II – Skutkové okolnosti a právní otázka

11. Obec je podnikatelem ve smyslu Wet OB a vlastní řadu sportovních komplexů, včetně mnoha hřišť. Obec po řadu let pronajímá tyto travnaté plochy sportovním sdružením; tento pronájem je osvobozen od DPH.

12. Obec v roce 2003 pověřila zhotovitele, aby travnatá hřiště nahradili korfbalovými a fotbalovými hřišti s umělou trávou a házenkářským hřištěm s asfaltovým povrchem (dále jen „hřiště“).

13. Po dokončení prací v roce 2004 byla hřiště pronajata obcí – pronájem byl osvobozen od DPH; hřiště byla ve skutečnosti pronajata stejným sportovním sdružením jako dříve.

14. Částka, kterou zhotovitelé účtovali obci za práce, jež provedli, činila 1 547 440 eur, z čehož 293 993 eur připadalo na DPH. Obec neprovedla okamžitý odpis DPH ve svém přiznání k dani z obrátu.

15. Inspektor považoval pronájem hřišť obcí – dodání osvobozené podle § 11 odst. 1 písm. b) Wet OB – za použití zboží, které bylo vyrobeno na objednávku z „dodaného“ materiálu, zejména pozemků, pro účely jejího podnikání ve smyslu § 3 odst. 1 písm. h) zákona. Podle inspektora to znamená, že je třeba mít za to, že obec dodala pozemky a z tohoto dodání je po odečtení DPH, kterou zhotovitelé účtovali obci, splatná DPH. Inspektor následně vystavil obci dodatečný výměr za období od 1. ledna 2004 do 31. prosince 2004. Obec se proti tomuto výměru odvolala, výměr však byl rozhodnutím inspektora potvrzen.

16. Obec podala žalobu, kterou napadla uvedené rozhodnutí; tato žaloba byla Rechtbank te's-Gravenhage (soud prvního stupně v Haagu) zamítnuta jako neopodstatněná. Obec se poté proti rozsudku Rechtbank odvolala k Gerechtshof te's-Gravenhage (odvolací soud v Haagu).

17. V řízení před Gerechtshof inspektor zastával názor, že v dotyčném dodatečném výměru byla stanovena příliš vysoká částka. Pro účely odvolání tudíž bylo považováno za možné vycházet z dodatečného výměru částky DPH ve výši 116 099 eur, která byla vypočtena takto:

Náklady na výstavbu hřišť

Hodnota pozemku

Základ daně

EUR 1 547 440

EUR + 610 940

EUR 2 158 380

19% DPH z 2 158 380 eur

Odpověď za výstavbu

Splatná DPH

EUR 410 092

EUR – 293 993

EUR 116 099

18. Gerechtshof dne 26. června 2009 rozsudek Rechtbank zrušil, prohlásil žalobu napadající rozhodnutí inspektora za opodstatněnou a zrušil toto rozhodnutí, jakož i dodatečný výměr. Gerechtshof především shledal, že čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB je v rozporu s čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, jelikož za dodání pro účely DPH považuje též použití zboží, které podnikatel nechal vyrobit třetími osobami z materiálu dodaného podnikatelem, a to včetně pozemků. Staatssecretaris van Financiën podal proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden.

19. Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Musí být čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, ve spojení s [jejím] čl. 5 odst. 5 a čl. 11 částí A odst. 1 písm. b), vykládán v tom smyslu, že členský stát může z užívání nemovitého majetku osobou povinnou k dani pro účely osvobozené od daně vybírat DPH, pokud:

- tento nemovitý majetek tvoří (stavební) dílo zhotovené na vlastním pozemku osoby povinné k dani, na její objednávku třetí osobou za protiplnění a

- osoba povinná k dani předtím používala tento pozemek pro (stejně) účely podnikání osvobozené od daně a dosud za tento pozemek neměl nárok na odpověď DPH,

s tím výsledkem, že se z (hodnoty) téhož pozemku vyměří DPH“

III – Posouzení

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

20. Obec tvrdí, že na předběžnou otázku je třeba odpovědět záporně. Uvádí, že pokud osoba povinná k dani (v projednávané věci podnikatel) vyrobí zboží z materiálu dodaného jejím zákazníkem (obcí), musí být tato výroba považována za výrobu uskutečnou v „rámci podnikání [osoby povinné k dani]“, nikoliv v rámci podnikání zákazníka. Vzhledem k tomu, že výroba tohoto zboží podléhá DPH podle čl. 5 odst. 5 šesté směrnice, provedeného čl. 3 odst. 1 písm. c) Wet OB, totéž zboží nemůže být zároveň považováno(7) za vyrobené v rámci podnikání zákazníka.

21. Obec rovněž tvrdí, že cílem čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice je zajistit rovné daňové zacházení s osobami povinnými k dani, které koupí zboží od jiné osoby povinné k dani („pořízené zboží“), a osobami povinnými k dani, které zboží vyrábí v rámci vlastního podnikání („vyrobené zboží“). Aby bylo zajištěno rovné zacházení, postačí, aby odpověď DPH byla vrácena. Není však nutné, aby daňová zátěž byla rozdělena rovnoměrně mezi pořízené a vyrobené zboží. Na podporu svého postoje se obec opírá rovněž o legislativní dokumenty, které vedly k přijetí druhé

směrnice Rady 67/228/EHS(8), jakož i šesté směrnice.

22. Výběr DPH takovým způsobem, jako je způsob uskutečňovaný ve věci projednávané předkládajícím soudem – kde byla daň vybírána z hodnoty pozemků patřících osobě povinné k dani, které byly posledně uvedenou používány pro účely podnikání osvobozeného od daně – v každém případě podstatně zvyšuje daňovou zátěž kladenou na tuto osobu povinnou k dani a je v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní systému DPH.

23. Nizozemská vláda tvrdí, že unijní zákonodárce tím, že v čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice použil takové pojmy, jako „vyroběno, postaveno, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno“, zvolil velmi širokou formulaci. Kromě toho slovní spojení „v rámci tohoto podnikání“ značí, že je možné postavit na roveř i) „dodání zboží“ a ii) „vyrobení zboží“ třetí osobou z vlastního materiálu, který jí byl dodán, jakmile je zjevné, že toto zboží bylo objednáno osobou povinnou k dani v rámci jejího podnikání.

24. Nizozemská vláda tvrdí, že čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice nahradil čl. 5 odst. 3 písm. b) druhé směrnice, který stanovil, že „za dodání za protiplnění se považuje [...] použití zboží vyrobeného nebo získaného osobou povinnou k dani nebo jinou osobou na její účet, pro účely jejího podnikání“ (*neoficiální překlad*). Formulace „vyrobeného nebo získaného osobou povinnou k dani nebo jinou osobou na její účet“ byla v šesté směrnici nahrazena širší formulací. Není tudíž pochyb o tom, že šestá směrnice umožňuje, aby některá plnění byla považována za dodání za protiplnění, jako je tomu v projednávané věci.

25. Navzdory skutečnosti, že – na rozdíl od čl. 5 odst. 3 písm. b) druhé směrnice – neobsahuje čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice formulaci „osobou povinnou k dani nebo jinou osobou na její účet“, je rovněž zřejmé, že čl. 5 odst. 7 písm. a) zahrnuje všechny situace, kdy osoba povinná k dani poizuje zboží; vztahuje se tedy rovněž na situace, kdy práce provedená na účet osoby povinné k dani byla provedena na hřištích vlastních touto osobou. Toto ustanovení se však nevztahuje na situace, kdy si osoba povinná k dani nechá zhotovit zboží třetí osobou z materiálu, který již byl ve vlastnictví této třetí osoby.

26. Nizozemská vláda dále tvrdí, že v takovém případě, jako je projednávaná věc, je zacházení s dotčeným plněním jako s dodáním za protiplnění slučitelné se zásadou neutrality DPH: pokud třetí osoba vyrobí zboží na účet osoby povinné k dani z materiálu patřícího osobě povinné k dani, toto „postavení na roveř“ zajišťuje, aby byla při výpočtu DPH vzata v úvahu hodnota tohoto zboží(9). Ve světle zásady daňové neutrality je toto zohlednění nutné k tomu, aby bylo zajištěno, že daňová zátěž bude stejná jak v případě, kdy osoba povinná k dani zboží vyrobí z vlastního materiálu, tak v případě, kdy třetí osoba vyrobí zboží ze svého materiálu a poté toto zboží prodá osobě povinné k dani.

27. Konečně nizozemská vláda tvrdí, že je opodstatněné, aby dotčené plnění bylo považováno za dodání za protiplnění, i když pozemek osoby povinné k dani poskytnutý třetí osobou pro účely provedení prací na účet osoby povinné k dani byl dříve používán pro činnosti osoby povinné k dani osvobozené od daně.

28. Nizozemská vláda proto tvrdí, že předběžná otázka musí být zodpovězena v tom smyslu, že čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice má být vykládán tak, že členskému státu umožňuje, aby zhotovení a dodání nemovitosti sestávající ze (stavebního) díla třetí osobou na účet osoby povinné k dani na jejím vlastním pozemku kvalifikoval jako plnění srovnatelné s dodáním zboží, a v důsledku toho je zohlednil pro účely DPH. V tomto ohledu není rozdílu v tom, zda osoba povinná k dani pozemek dříve používala pro účely podnikání osvobozeného od daně a dříve neměla za tento pozemek nárok na odpočet DPH.

29. Komise v podstatě vyzývá Soudní dvůr, aby na předběžnou otázku odpověděl tak, že čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice členským státům neumožňuje, aby za dodání za protiplnění považovaly použití zboží vyrobeného v rámci podnikání osoby povinné k dani třetí osobou z materiálu dodaného osobou povinnou k dani pro účely osvobozené od daně, pokud byl materiál již dříve používán na tyto nezdanitelné potřeby osoby povinné k dani.

B – Analýza

30. Podstatou otázky Hoge Raad je, zda čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, ve spojení s jejím čl. 5 odst. 5 a čl. 11 částí A odst. 1 písm. b), musí být vykládán v tom smyslu, že z použití nemovitého majetku (sportovního hřiště) osobou povinnou k dani (obec) pro účely osvobozené od daně – tedy pronájmu těchto hřišť sportovním sdružením – nizozemské daňové orgány mohou vybírat DPH, pokud tato sportovní hřiště sestávají z díla provedeného na vlastním pozemku obce a na její vlastní objednávku třetí osobou za úplatu, i když obec dříve používala pozemek pro stejné účely osvobozené od daně a neměla dříve nárok na odpočet DPH za tyto pozemky s tím důsledkem, že se hodnota tohoto pozemku započte do základu pro výpočet DPH(10).

31. Na úvod bych rád předeslal, že podle logiky systému zavedeného šestou směrnicí jsou daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejich zdanitelných plnění odpočitatelné. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu(11). Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daně nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu(12).

32. V takovém případě je zjevné, že osoba povinná k dani nemůže získat zpět DPH odvedenou při nákupu zboží, které používá.

33. Na druhé straně některé osoby povinné k dani nekupují zboží, které používají v rámci svého podnikání, od jiných osob povinných k dani (možnost 1); namísto toho dávají přednost vlastní výrobě tohoto zboží (možnost 2), nebo se rozhodnout pro výrobu zboží třetí osobou v její provozovně (možnost 3, která je pro projednávání vč. relevantní).

34. Zboží, které je pořízeno v souladu s možností 3, je někdy používáno pro účely podnikání osvobozeného od daně. Právě tak tomu je v projednávání vč.

35. Vezmeme-li v úvahu relevantní vnitrostátní právo, lze z geneze čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB dovodit, že nizozemský zákonodárce zavedením tohoto ustanovení v roce 1969 usiloval o provedení ustanovení čl. 5 odst. 3 písm. b) druhé směrnice prostřednictvím Wet OB do vnitrostátního práva.

36. Článek 5 odst. 3 písm. b) stanovil, že „za dodání za protiplnění se považuje [...] b) použití zboží vyrobeného nebo získaného osobou povinnou k dani nebo jinou osobou na její účet, pro účely jejího podnikání“ (neoficiální překlad).

37. Článek 5 odst. 3 písm. b) druhé směrnice byl převzat do šesté směrnice. Nicméně je třeba zdůraznit, že výrazy použité pro formulaci těchto dvou ustanovení nejsou zcela totožné.

38. Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice(13) stanoví, že „[čl.]enské státy mohou považovat za dodání za protiplnění: a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytvořeno, 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“. Jinými slovy, čl. 5 odst. 7 písm. a) se vztahuje pouze na

plnění, která jsou uskutečňována „pro účely podnikání osoby povinné k dani“, a formulace z §l. 5 odst. 3 písm. b) druhé směrnice, podle které zboží může být vyrobeno nebo získáno „jinou osobou na její účet“, byla vypuštěna. Je nutno dodat, že se §l. 5 odst. 7 písm. a) použije rovněž na zboží, které bylo „vyrobeno, postaveno, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno“ pro účely podnikání osoby povinné k dani.

39. Postačí uvést, že navzdory nepatrnému rozdílu ve znění nevidím důvod, jak a proč by měl §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice mít jiný účel nebo účinek než §l. 5 odst. 3 písm. b) druhé směrnice. Tomu totiž nic v šesté směrnici nenasvědčuje.

40. Z dokumentů předložených Soudnímu dvoru vyplývá, že v projednávané věci považoval daňový inspektor první použití hřiště – tedy pronájem těchto hřišť – obcí za dodání zboží ve smyslu §l. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB, jelikož se jedná o použití hřiště, která byla zhotovena těmito osobami na objednávku obce, když obec poskytla vlastní přírodní travnatá hřiště, pro účely podnikání. Pojem „vyrobené zboží“ použitý v §l. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB se vztahuje také na stavby pevně spojené se zemí.

41. Kromě toho je pro použití §l. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB třeba považovat zhotovené stavební dílo pevně spojené se zemí za jedinou (nemovitou) věc. Na tomto základě daňový inspektor zahrnul hodnotu pozemků do základu daně týkajícího se hřišť; v důsledku toho byla z hodnoty převodních přírodních travnatých hřišť obce nakonec rovněž vymazána DPH.

42. Vystává tudíž otázka, zda je §l. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB, uplatněný na projednávanou věc, slučitelný s pravomocemi, které byly členským státem svěřeny na základě §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

43. Konkrétně, jak zděrazňuje předkládající soud, některé otázky vyvstávají ohledně významu a přesné povahy §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice za okolností projednávané věci.

44. Na první pohled by se zdálo, že Soudní dvůr byl doposud dotazován pouze jednou ohledně pravidla upravujícího zacházení s některými plněními jako s dodáním za protiplnění podle §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, a to ve věci Gemeente Leusden a Holing Groep(14). V uvedeném rozsudku se však Soudní dvůr jasně zaměřil na jiná pravidla stanovená v šesté směrnici. Pokud jde o ustanovení, kterým se v projednávané věci zabývám, Soudní dvůr se omezil na zjištění, že §l. 5 odst. 7 písm. a), obdobně jako §l. 20 odst. 2 šesté směrnice, má „hospodářský účinek“ spočívající v tom, že osoba povinná k dani musí zaplatit částky odpovídající odpotmě, na které nemá nárok (bod 90).

45. Pokud jde o účel §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, jenž se týká dodání „zboží“, domnívám se, že – obdobně jako účel podobného ustanovení, které se týká poskytnutí „služeb“ sobě samému, tedy §l. 6 odst. 3(15) – má bránit narušení hospodářské soutěže(16). Osoba povinná k dani, která provozuje činnosti osvobozené od daně, buď může koupit zboží používané pro takové činnosti od těchto osob a při tomto nákupu uhradit DPH, která není odpotitelná, nebo může takové zboží vyrobit sama; v takovém případě musí podle §l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice uhradit DPH, rovněž neodpotitelnou, z hodnoty tohoto zboží. Jak nizozemská vláda a Komise správně zděrazňují, osoba povinná k dani, která provozuje činnost osvobozenou od DPH, a která tak nemůže odpotíst daň zaplacenou ze zboží pořízeného pro účely této činnosti v předchozí fázi, by výrobou tohoto zboží v rámci svého podnikání požívala hospodářského zvýhodnění ve srovnání s podnikatelem, který uskutečňuje stejné nezdanitelné činnosti, který však nemůže – nebo nechce – vyrábět sám zboží nutné pro tento účel. Proto bylo stanoveno, že osoba povinná k dani vyrábějící zboží v rámci své podnikatelské činnosti bude rovněž podléhat DPH.

46. Bod 7 přílohy A ke druhé směrnici jasně uvádí, že §l. 5 odst. 3 písm. b) uvedené směrnice

(a tedy též ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice) usiluje o zajištění rovnováhy zdanění mezi zbožím pořízeným a určeným pro potřeby podnikání, ohledně kterého neexistuje nárok na bezprostřední nebo úplný odpot, a zbožím, které je rovněž používáno pro stejné potřeby, které bylo vyrobeno nebo získáno osobou povinnou k dani nebo na její úot tětí osobou – jak je tomu v projednávané věci.

47. Výše uvedené nepochybně představuje použití zásady daové neutrality, která je vlastní systému DPH(17) a nepředstavuje nic menšího než základní zásadu uvedeného systému(18). Základním úelem uvedené zásady je zajistit rovné zacházení s osobami povinnými k dani(19).

48. Dále bych chtěl podotknout, že v projednávané věci vyvstává otázka, zda dotčená sportovní hřišť, poté co byla nově pokryta umlou travou nebo asfaltem, mohou být považována za nově „vyrobené“ zboží ve smyslu ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice – což je patrně názor nizozemských daových orgánů, nizozemské vlády i předkládajícího soudu – či zda je třeba považovat je za stejné zboží, které bylo pouze vylepšeno nebo zhodnoceno.

49. Jsem toho názoru, že zdaleka není zřejmé, že sportovní hřišť představují zboží, které bylo nově „vyrobeno“. Nejsem totiž přesvědčen o tom, že tomu tak je.

50. V této souvislosti usnesení ve věci V.O.F. Dressurstal Jaspers(20) připomíná, že v rozsudku Van Dijk's Boekhuis(21) – po zdraznění, že „pojem vyrobení zboží v obvyklém smyslu představuje vytvoření předmtu, který dříve neexistoval“ – Soudní dvr rozhodl, že k vyrobení zboží ze zákazníkova materiálu dochází pouze tehdy, když zhotovitel vyrobí nový předm t z materiálu, který mu byl svěn jeho zákazníkem.

51. Dodávám, že Soudní dvr ve věci Van Dijk's Boekhuis(22) rovněž objasnil, že nový předm t je zhotoven tehdy, když výsledkem práce zhotovitele je předm t, „jehož funkce je, podle obecně přijímaného názoru, odlišná od funkce poskytnutého materiálu. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby s ohledem na zpřosob, kterým může být předm t využit, rozhodl, zda byl, či nebyl vyroben nový předm t“.

52. *Prima facie* se jeví, že tomu tak v projednávané věci není, neboť je obtížné představit si, jak se sportovní hřišť – tím že byla pokryta umlou travou nebo asfaltem – stala zbožím, které dříve neexistovalo.

53. Je totiž třeba dodat, že Soudní dvr v rozsudku Van Dijk's Boekhuis(23) vysvětlil, že opravy (o které se v uvedené věci jednalo), jakkoliv radikální, které u předm tu, který byl zhotoviteli svěn, pouze obnovují funkci, kterou dříve měl, aniž vedou k vytvoření nového předm tu, nepředstavují vyrobení zboží ze zákazníkova materiálu.

54. Navzdory skutečnosti, že práce uskutečnené na dotčených sportovních hřištích měly vší dopad, než je pouhá oprava nebo vylepšení, to podle mě nic nemění na tom, že se stále jedná o sportovní hřišť pronajatá stejným sportovním sdružením, která si tak zachovávají stejnou funkci ve smyslu výše citované judikatury(24).

55. Tak či tak, nepřísluší Soudnímu dvoru, nýbrž předkládajícímu soudu, aby podrobně posoudil tuto konkrétní otázku, mimo jiné s ohledem na použití nových hřišť, a aby ze skutkových zjištění dovedl závry. Toto stanovisko proto musí být založeno – a omezeno – na skutkové okolnosti zjištěné předkládajícím soudem a uvedené v předkládacím rozhodnutí.

56. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Hoge Raad považoval tato hřišť za nově vyrobené zboží.

57. Jsem názoru, že předkládající soud mohl dospět k tomuto závěru na základě rozsahu prací provedených na sportovních hřištích. V této souvislosti je třeba podotknout, že náklady související s pokládkou umělého trávníku a asfaltu patří k zvyšující hodnotu pozemku téměř dvojnásobně.

58. Komise správně poukazuje na to, že by předkládající soud měl znovu tuto konkrétní otázku posoudit – zejména proto, že pokud by předkládající soud v konečném důsledku shledal, že sportovní hřiště dotčená v povodním řízení navzdory všemu nepředstavují nové zboží, nebylo by v žádném případě možné použít čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

59. V důsledku toho jsou následující úvahy relevantní pouze tehdy, pokud předkládající soud potvrdí, že nová sportovní hřiště mají být přesto považována za nové vyrobené zboží ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

60. Jak správně uvádí Komise, následující otázkou je, zda je čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice rovněž použitelný na zboží, na které se vztahuje druhá část čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB: „zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu, včetně pozemků [...]“(25).

61. Podle mého názoru je na tuto otázku v zásadě třeba odpovědět kladně. Slovní spojení „v rámci tohoto podnikání“ obsažené v čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice se nutně nevztahuje pouze na zboží vyrobené samotným podnikem. Tento výraz se nepochybně může vztahovat i na zboží vyrobené třetí osobou z materiálu poskytnutého osobou povinnou k dani.

62. Aby se však zamezilo dvojímu zdanění, je tudíž při výpočtu splatné částky nutné vzít v úvahu skutečnost, že osoba povinná k dani již zaplatila DPH z faktury vystavené třetí osobou za výrobu jejího zboží. To patří u jiných nizozemských daňových orgánů ve věci rozhodované předkládajícím soudem. Vzály v úvahu skutečnost, že faktura již byla zaplacená s DPH.

63. Pokud jde o zacházení s některými plněními podle čl. 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice jako s dodáními za protiplnění, toto zacházení nastává v okamžiku, kdy zboží (nebo služba) vyrobené v rámci podnikání je osobou povinnou k dani použito pro účely jejich činností osvobozených od daně.

64. Domnívám se, že na rozdíl od postoje zastávaného nizozemskou vládou v projednávané věci – kde před zpracováním nebo zařazením do nového zboží již byl materiál použit osobou povinnou k dani (obcí) pro účely jejich činností osvobozených od daně – musí daňový orgán vzít tuto skutečnost v úvahu v kontextu použití čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Jinými slovy, hodnota takového materiálu (pozemku jako takového) nemůže být nadále zahrnuta do základu daně pro účely výpočtu DPH.

65. Komise na jednání v tomto ohledu uvedla dobrý příklad. Vyjdeme z předpokladu, že obec nevlastní sportovní hřiště, ale chtěla by se stát jejich vlastníkem, aby je mohla pronajmout. Za takových okolností přicházejí v úvahu dvě situace: a) buď koupí sportovní hřiště, která jsou připravena k využívání, a tudíž zaplatí DPH z jejich kupní ceny, která bude zahrnovat hodnotu pozemku a náklady na práci nezbytnou pro úpravu těchto hřišť, nebo b) obec vlastní pozemek, který je k dispozici. Vyjdeme z předpokladu, že v případě b) obec vlastní lesní pozemek. Mohla by tedy přizpůsobit a upravit tento pozemek, aby mohl být přeměněn na sportovní hřiště. Jakmile budou sportovní hřiště pronajata, tedy použita osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání v souladu s čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, bude rovněž splatná DPH z celku – včetně hodnoty pozemku.

66. To podle mě odpovídá stejnému daňovému zacházení se dvěma situacemi: s koupí

hotových sportovních hřišť a s vytvořením nových sportovních hřišť na vlastním pozemku.

67. Nicméně ve věci, kterou projednává předkládající soud, není dotčený pozemek až nyní používán jako sportovní hřišť, ale byl pro tento účel používán již v minulosti. Skutečnost, že dotčená sportovní hřišť byla po dlouhá léta pronajímána (stejným) sportovním sdružením, je zjevná z dokumentů předložených Soudnímu dvoru.

68. Z toho vyplývá, že tato hřišť již byla obcí používána pro účely jejího podnikání. Důležité je, že použití pozemku osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání nemůže být považováno za dodání za protiplnění více než jedenkrát.

69. V opačném případě by vzniklo nebezpečí dvojího zdanění a ohrožení zásady daňové neutrality. Jak správně Komise zdůraznila na jednání, kdyby obec vykácela svůj les, aby tak odpovídající pozemek upravila a pokryla přírodní trávou s cílem přeměnit tento pozemek na sportovní hřišť před tím, než by se o několik let později rozhodla pro jeho pokrytí umělou trávou, podléhala by obě tato plnění podle výkladu nizozemské vlády DPH. Z toho vyplývá, že podle uvedené vlády by se měla DPH z hodnoty pozemku vybrat dvakrát.

70. V důsledku toho nelze podle mého názoru členským státům umožnit, aby pro účely použití čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice braly v úvahu hodnotu materiálu, pokud již byl v minulosti osobou povinnou k dani použit pro účely jejího podnikání.

71. Nizozemská vláda na jednání tvrdila, že systém DPH není v žádném případě ideální(26). Nicméně jsem toho názoru (obdobně jako Komise), že je v případě pochybností, jsou-li možné různé výklady, nutné hájit výklad, který nejlépe umožní zabránit dvojímu zdanění.

72. Nizozemská vláda též na jednání uvedla, že názor, který hájím v tomto stanovisku, není v projednávané věci v žádném případě relevantní, jelikož ve věci projednávané předkládajícím soudem nedochází ke dvojímu zdanění, neboť DPH z dotčených sportovních hřišť nebyla nikdy zaplacená.

73. Obec se snažila vyvrátit tvrzení nizozemské vlády ohledně nezaplacení DPH z pozemku. Tvrdila, že – navzdory tomu, že sportovní hřišť byla vytvořena již před dlouhou dobou – skuteností zůstává, že podle tehdy platného režimu obec musela rovněž uhradit integrační daň. Aťkoliv čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB v nyní platném znění stanoví výjimku pro pozemek, který není stavebním pozemkem, uvedená výjimka nebyla v rozhodné době možná. Obec tak trvala na tom, že zaplatila DPH z pozemku, jakož i náklady na úpravu pozemku a jeho přeměnu na povodní sportovní hřišť.

74. Postačí uvést, že podle mého názoru je zde relevantním kritériem jiné kritérium. Klíčovou otázkou není to, zda DPH již byla za tuto hřišť zaplacená, nýbrž zda hřišť (materiál) již byla použita osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání.

75. Vzhledem k tomu, že dotčená sportovní hřišť byla již „léta“ před jejich vylepšením pronajímána, je situace ve věci projednávané předkládajícím soudem z hospodářského hlediska zcela odlišná od situace, která by nastala, kdyby obec měla koupit nová hřišť od této osoby dnes. Domnívám se tak, že situace v povodním řízení nemůže být považována za dodání zboží za protiplnění. Jak Komise správně zdůraznila, takový závěr je zcela slučitelný se systémem DPH.

76. Jedinou hospodářskou činností, která byla uskutečnena, totiž bylo položení umělé trávy a asfaltového povrchu na území obce. Z této činnosti byla vybrána DPH, kterou obec nemohla odpočíst, jelikož její vlastní činnost – pronájem hřiště sportovním sdružením – je od daně osvobozena. Nebylo tedy vyrobeno jiné zboží či poskytnuta jiná služba, které by podléhaly DPH.

77. Než dojdou k závěru, rád bych nejprve podotkl, že výše uvedené zjištění není zpochybněno čl. 5 odst. 5 šesté směrnice, na který rovněž odkazuje předložená otázka. Podle tohoto ustanovení „[čl.]enské státy mohou předání určitých stavebních prací považovat za dodání ve smyslu odstavce 1“.

78. Jsem však názoru, že Komise správně uvádí, že čl. 5 odst. 5 šesté směrnice nemá vliv na otázku vznesené v projednávané věci. Dodávám, že předkládající soud v žádném případě nevysvětlil, proč se rozhodl na toto ustanovení odkázat.

79. Moje posouzení není zpochybněno ani čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, na který rovněž odkazuje předložená otázka. Uvedené ustanovení pouze definuje, co je v šesté směrnici míněno „základem daně“. Uvádí, že s ohledem na dodání uvedená v čl. 5 odst. 6 a 7 je základem daně kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání.

80. Postačí uvést, že použití čl. 11 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice je podmíněno existencí situace uvedené v čl. 5 odst. 7 písm. a).

81. Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát může vybírat DPH z použití nemovitého majetku osobou povinnou k dani pro účely plnění osvobozených od daně v případě, že tento nemovitý majetek tvoří (stavební) dílo zhotovené na pozemku osoby povinné k dani a na její objednávku třetí osobou za protiplnění, v důsledku čehož se pozemek (jeho hodnota) zahrne do základu daně, ledaže byl dotčený pozemek již v minulosti použit pro tytéž účely jejího podnikání osvobozené od daně.

IV – Závěry

82. Z výše uvedených důvodů jsem toho názoru, že na otázku předloženou Hoge Raad der Nederlanden je třeba odpovědět takto:

„Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát může vybírat DPH z použití nemovitého majetku osobou povinnou k dani pro účely osvobozené od daně v případě, že

tento nemovitý majetek tvoří stavební dílo zhotovené na pozemku osoby povinné k dani a na její objednávku třetí osobou za protiplnění,

v důsledku toho se hodnota pozemku zahrne do základu daně,

ledaže byl dotčený pozemek již v minulosti použit pro tytéž účely jejího podnikání osvobozené od daně.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ

dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní pozd?jších zm?n.

3 – Viz PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20. ?íjna 2011.

4 – Pro podrobnosti viz níže skutkové okolnosti v?ci a plné zn?ní p?edb?žné otázky v bod? 11 a násl.

5 – Sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 347, s. 1). Sm?rnice 2006/112 nahradila s účinností od 1. ledna 2007 unijní právní úpravu DPH, v?etn? šesté sm?rnice.

6 – Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

7 – Podle ?l. 5 odst. 7 písm. a) šesté sm?rnice, provedeného do nizozemského práva ?l. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB.

8 – Druhá sm?rnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Struktura a zp?soby použití společného systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. L 71, s. 1303).

9 – Zde hodnota nemovitého majetku – pozemku/sportovních h?iš?.

10 – Pokud jde o vnitrostátní v?ci týkající se ?l. 5 odst. 7 písm. a), nejbližší v?cí, kterou se mi poda?ilo nalézt, byla v?c rozhodovaná Sn?movnou lord? Spojeného království *Robert Gordon's College v Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [DPH – Dodání zboží nebo poskytnutí služeb – Osoba povinná k dani poskytující vzd?lávací služby osvobozené od dan? – Úprava pozemku pro použití jako školní h?išt? – Úhrada zhotoviteli za úpravy – Pronájem pozemku osobou povinnou k dani pln? vlastn?né dce?iné společnosti – Poskytnutí nevýlu?né licence pro použití h?išt? osobou povinnou k dani – Dodání osobou povinnou k dani sob? samé – Odpo?itatelnost daní z úprav jako dan? na vstupu – šestá sm?rnice ?l. 5 odst. 7 písm. a) a ?l. 6 odst. 3]. V této souvislosti viz rovn?ž McKay, H., *Back to College*, *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, dostupné prost?ednictvím Westlaw UK; jak uvedl Lord Hoffmann, ?l. 5 odst. 7 a ?l. 5 odst. 3 umož?ují považovat dodání sob? samému za zdanitelné pln?ní; pokud *zboží nebo služby byly po?ízeny od t?etí osoby*, DPH z nich nebude pln? odpo?itatelná. P?edpoklad zvýrazn?ný kurzivou se m?že uplatnit pouze tehdy, pokud zboží nebo služby nebyly ve skute?nosti po?ízeny od t?etí osoby, ale fakticky byly realizovány (jako stavba postavená na jeho vlastním pozemku) samotnou osobou povinnou k dani. Pokud zboží nebo služby byly po?ízeny od t?etí osoby, pak je t?eba otázku, zda da? na vstupu splatná z takového po?ízení je odpo?itatelná, ?i nikoliv, rozhodnout obvyklým zp?sobem, tedy ur?ením, zda je možné ji p?í?íst zdanitelnému pln?ní. Není zde prostor pro hypotetické ur?ování toho, jaká by byla situace, pokud by zboží nebo služby byly po?ízeny od t?etí osoby. Ú?elem ?l. 5 odst. 7 a ?l. 6 odst. 3 je umožnit právním p?edpis?m ?lenských stát? zabránit narušení trhu, ke kterému by došlo, pokud by osoba povinná k dani mohla získat da?ové zvýhodn?ní tím, že zboží nebo služby po?ídí ur?itým zp?sobem a ne jiným, tedy tak, že je dodá sama sob?, a nikoliv jejich po?ízením od t?etí osoby. Ve v?ci *Robert Gordon's College* k používání nových h?iš? kolejí došlo na základ?, služeb (licence), které jí byly poskytovány t?etí osobou (Countesswells). Podle názoru Lorda Hoffmanna tak nep?icházela v úvahu da? z dodání sob? samému ve smyslu šesté sm?rnice. P?edpoklad zvýrazn?ný kurzivou se proto nemohl uplatnit.

11 – V souhrnu da? na výstupu je splatná ze zboží nebo služeb dodaných podnikatelem a da? na vstupu je splatná ze zboží nebo služeb dodaných tomuto podnikateli pro účely jeho podnikání.

12 – Viz rozsudky ze dne 30. b?ezna 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, Sb. rozh. s. I-

3039, bod 24); ze dne 14. září 2006, Wollny (C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20), a ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315).

13 – Nyní čl. 18 písm. a) směrnice 2006/112.

14 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004 (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337). Viz rovněž rozsudky ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, bod 56) a citovanou judikaturu (ohledně čl. 5 odst. 6 šesté směrnice), a Uudenkaupungin kaupunki, uvedený v poznámce pod čarou 12, bod 30 (ohledně článků 5, 6 a 20 šesté směrnice).

15 – Toto ustanovení šesté směrnice stanoví: „Aby zabránily narušení hospodářské soutěže, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 považovat za poskytnutí služeb za protiplnění služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro potřebu svého podniku, pokud by daň z přidané hodnoty z takových služeb nebyla plně odpočitatelná, kdyby byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani“.

16 – Ohledně zabránění narušování hospodářské soutěže viz zejména rozsudek ze dne 16. září 2008, Isle of Wight Council a další (C-288/07, Sb. rozh. s. I-7203).

17 – Viz zejména rozsudky ze dne 11. března 1998, Fischer (C-283/95, Recueil, s. I-3369, bod 27), a ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 19).

18 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF (C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura).

19 – Viz zejména rozsudky ze dne 7. prosince 2006, Eurodental (C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 55); ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Sb. rozh. s. I-10576, bod 41); ze dne 10. března 2010, CopyGene A/S (C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 64), a ze dne 10. listopadu 2011, Rank Group (C-259/10 a C-260/10, Sb. rozh. s. I-10947, bod 61).

20 – Usnesení ze dne 1. března 2006 (C-233/05, Sb. rozh. s. I-72, bod 27).

21 – Rozsudek ze dne 14. května 1985 (139/84, Recueil, s. 1405, body 20 a 21).

22 – Uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 22.

23 – Uvedený v poznámce pod čarou 21, bod 23.

24 – Viz poznámky pod čarou 20 a 21.

25 – Zvýraznění provedeno autorem stanoviska.

26 – Nizozemská vláda dodává, že především z důvodu osvobození systém není ideální a někdy vede ke dvojímu zdanění některých složek pořizovací ceny.