



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
JÁNA MAZÁKA
přednesené dne 11. září 2012¹

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 „domnělá 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 DPH².

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 domnělého dodání³. 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 umožňuje, aby určitá plnění kvalifikovala jako dodání za protiplnění (domnělá 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 hřišť sportovním sdružením) a neměla nárok na odpočet DPH z tohoto pozemku⁴.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění pozdějších změn.

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

4 — Pro podrobnosti viz níže skutkové okolnosti věci a plné znění předběžné otázky v bodě 11 a násl.

I – Právní rámec

A – Právo Evropské unie

4. Článek 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, vytěženo, 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;“.

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

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je:

[...]

- b) při dodáních zboží uvedených v čl. 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 2006/112⁵. Článek 18 směrnice 2006/112 v zásadě odpovídá čl. 5 odst. 7 šesté směrnice.

B – Vnitrostátní právo

7. Článek 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, daň ze zboží nebyla plně nebo částečně odpočitatelná; zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu je považováno za zboží vyrobené ve vlastním podniku.“

8. Článek 3 odst. 1 písm. h) Wet OB byl následně doplněn a v rozhodné době zní takto⁶:

„1. Dodáním zboží se rozumí:

[...]

5 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1). Směrnice 2006/112 nahradila s účinností od 1. ledna 2007 unijní právní úpravu DPH, včetně šesté směrnice.

6 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

- h) použití zboží vyrobeného ve vlastním podniku pro účely podnikání, pokud toto zboží bylo dodáno podnikatelem, daň ze zboží nemůže být zcela nebo zčásti odpočtena; 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 čl. 11 odst. 4.*“

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

10. Podle čl. 8 odst. 3 Wet OB:

„Pokud jde o dodání zboží uvedené v čl. 3 odst. 1 písm. g) a h) a čl. 3a odst. 1, rozumí se protiplněním částka bez daně z obratu, 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 předběžná 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 odpočet DPH ve svém přiznání k dani z obratu.

15. Inspektor považoval pronájem hřišť obcí – dodání osvobozené podle čl. 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 čl. 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	EUR 1 547 440
Hodnota pozemku	EUR + 610 940
Základ daně	EUR 2 158 380
19% DPH z 2 158 380 eur	EUR 410 092
Odpočet za výstavbu	EUR – 293 993
Splatná DPH	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 odpočet 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 uskutečněnou 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 považováno⁷ za vyrobené v rámci podnikání zákazníka.

⁷ — Podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, provedeného do nizozemského práva čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB.

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 odpočtená 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/EHS⁸, 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 „vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno“, zvolil velmi širokou formulaci. Kromě toho slovní spojení „v rámci tohoto podnikání“ značí, že je možné postavit na roveň 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 pořizuje zboží; vztahuje se tedy rovněž na situace, kdy práce provedená na účet osoby povinné k dani byla provedena na hřištích vlastněných 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 roveň“ zajišťuje, aby byla při výpočtu DPH vzata v úvahu hodnota tohoto zboží⁹. 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 osobě pro účely provedení prací na účet osoby povinné k dani byl dříve používán pro činnosti osoby povinné k dani osvobozené od daně.

8 — Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 71, s. 1303).

9 — Zde hodnota nemovitého majetku – pozemku/sportovních hřišť.

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 rozdíl 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 DPH¹⁰.

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 jejích zdanitelných plnění odpočitatelné. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu¹¹. 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 vstupu¹².

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

10 — Pokud jde o vnitrostátní věci týkající se čl. 5 odst. 7 písm. a), nejbližší věcí, kterou se mi podařilo nalézt, byla věc rozhodovaná Sněmovnou lordů 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 vzdělávací služby osvobozené od daně – Úprava pozemku pro použití jako školní hřiště – Úhrada zhotoviteli za úpravy – Pronájem pozemku osobou povinnou k dani plně vlastněné dceřiné společností – Poskytnutí nevýlučné licence pro použití hřišť osobou povinnou k dani – Dodání osobou povinnou k dani sobě samé – Odpočitatelnost daní z úprav jako daně na vstupu – šestá směrnice čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3]. V této souvislosti viz rovněž McKay, H., *Back to College*, *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, dostupné prostřednictvím Westlaw UK; jak uvedl Lord Hoffmann, čl. 5 odst. 7 a čl. 5 odst. 3 umožňují považovat dodání sobě samému za zdanitelné plnění; pokud zboží nebo služby byly pořízeny od třetí osoby, DPH z nich nebude plně odpočitatelná. Předpoklad zvýrazněný kurzivou se může uplatnit pouze tehdy, pokud zboží nebo služby nebyly ve skutečnosti pořízeny od třetí osoby, ale fakticky byly realizovány (jako stavba postavená na jeho vlastním pozemku) samotnou osobou povinnou k dani. Pokud zboží nebo služby byly pořízeny od třetí osoby, pak je třeba otázku, zda daň na vstupu splatná z takového pořízení je odpočitatelná, či nikoliv, rozhodnout obvyklým způsobem, tedy určením, zda je možné ji přičíst zdanitelnému plnění. Není zde prostor pro hypotetické určování toho, jaká by byla situace, pokud by zboží nebo služby byly pořízeny od třetí osoby. Účelem čl. 5 odst. 7 a čl. 6 odst. 3 je umožnit právním předpisům členských států zabránit narušení trhu, ke kterému by došlo, pokud by osoba povinná k dani mohla získat daňové zvýhodnění tím, že zboží nebo služby pořídí určitým způsobem a ne jiným, tedy tak, že je dodá sama sobě, a nikoliv jejich pořízením od třetí osoby. Ve věci *Robert Gordon's College* k používání nových hřišť kolejí došlo na základě služeb (licence), které jí byly poskytovány třetí osobou (Countesswells). Podle názoru Lorda Hoffmanna tak nepřicházela v úvahu daň z dodání sobě samému ve smyslu šesté směrnice. Předpoklad zvýrazněný kurzivou se proto nemohl uplatnit.

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

12 — Viz rozsudky ze dne 30. března 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).

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 projednávanou věc 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 projednávané věci.

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 směrnice¹³ stanoví, že „[č]lenské státy mohou považovat za dodání za protiplnění: a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, 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 čl. 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 čl. 5 odst. 7 písm. a) použije rovněž na zboží, které bylo „vyrobeno, postaveno, vytěženo, 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 čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice mít jiný účel nebo účinek než čl. 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 hřišť – tedy pronájem těchto hřišť – obcí za dodání zboží ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB, jelikož se jedná o použití hřišť, která byla zhotovena třetími osobami na objednávku obce, když obec poskytla vlastní přírodní travnatá hřiště, pro účely podnikání. Pojem „vyrobené zboží“ použitý v čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet OB se vztahuje také na stavby pevně spojené se zemí.

41. Kromě toho je pro použití čl. 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 původních přírodních travnatých hřišť obce nakonec rovněž vyměřena DPH.

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

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

43. Konkrétně, jak zdůrazňuje předkládající soud, některé otázky vyvstávají ohledně významu a přesné působnosti čl. 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 čl. 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 zabývá, Soudní dvůr se omezil na zjištění, že čl. 5 odst. 7 písm. a), obdobně jako čl. 20 odst. 2 šesté směrnice, má „hospodářský účinek“ spočívající v tom, že osoba povinná k dani musí zaplatit částky odpovídající odpočtům, na které neměla nárok (bod 90).

45. Pokud jde o účel čl. 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 čl. 6 odst. 3¹⁵ – má bránit narušení hospodářské soutěže¹⁶. Osoba povinná k dani, která provozuje činnosti osvobozené od daně, buď může koupit zboží používané pro takové činnosti od třetích osob a při tomto nákupu uhradit DPH, která není odpočitatelná, nebo může takové zboží vyrobit sama; v takovém případě musí podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice uhradit DPH, rovněž neodpočitatelnou, z hodnoty tohoto zboží. Jak nizozemská vláda a Komise správně zdůrazňují, osoba povinná k dani, která provozuje činnost osvobozenou od DPH, a která tak nemůže odpočíst daň zaplacenou ze zboží pořízeného pro účely této činnosti v předchozí fázi, by vyrobením tohoto zboží v rámci svého podnikání požívala hospodářského zvýhodnění ve srovnání s podnikatelem, který uskutečňuje stejné nezdánitelné 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 čl. 5 odst. 3 písm. b) uvedené směrnice (a tedy též čl. 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 odpočet, a zbožím, které je rovněž používáno pro stejné potřeby, které bylo vyrobeno nebo získáno osobou povinnou k dani nebo na její účet třetí osobou – jak je tomu v projednávané věci.

47. Výše uvedené nepochybně představuje použití zásady daňové neutrality, která je vlastní systému DPH¹⁷ a nepředstavuje nic menšího než základní zásadu uvedeného systému¹⁸. Základním účelem uvedené zásady je zajistit rovné zacházení s osobami povinnými k dani¹⁹.

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

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. června 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 (C174/08, Sb. rozh. s. I-10576, bod 41); ze dne 10. června 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).

49. Jsem toho názoru, že zdaleka není zřejmé, že sportovní hřiště 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 Jespers²⁰ připomíná, že v rozsudku Van Dijk's Boekhuis²¹ – po zdůraznění, že „pojem vyrobení zboží v obvyklém smyslu představuje vytvoření předmětu, který dříve neexistoval“ – Soudní dvůr rozhodl, že k vyrobení zboží ze zákaznickova materiálu dochází pouze tehdy, když zhotovitel vyrobí nový předmět z materiálu, který mu byl svěřen jeho zákazníkem.

51. Dodávám, že Soudní dvůr ve věci Van Dijk's Boekhuis²² rovněž objasnil, že nový předmět je zhotoven tehdy, když výsledkem práce zhotovitele je předmět, „jehož funkce je, podle obecně přijímaného názoru, odlišná od funkce poskytnutého materiálu. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby s ohledem na způsob, kterým může být předmět využit, rozhodl, zda byl, či nebyl vyroben nový předmět“.

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

53. Je totiž třeba dodat, že Soudní dvůr v rozsudku Van Dijk's Boekhuis²³ vysvětlil, že opravy (o které se v uvedené věci jednalo), jakkoliv radikální, které u předmětu, který byl zhotoviteli svěřen, pouze obnovují funkci, kterou dříve měl, aniž vedou k vytvoření nového předmětu, nepředstavují vyrobení zboží ze zákaznickova materiálu.

54. Navzdory skutečnosti, že práce uskutečněné na dotčených sportovních hřištích měly větší dopad, než je pouhá oprava nebo vylepšení, to podle mě nic nemění na tom, že se stále jedná o sportovní hřiště pronajatá stejným sportovním sdružením, která si tak zachovávají stejnou funkci ve smyslu výše citované judikatury²⁴.

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 závěry. 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 hřiště 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 patrně převyšují hodnotu pozemku téměř dvaapůlnásobně.

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 původním 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 nově vyrobené zboží ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

20 — Usnesení ze dne 1. června 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.

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 patrně učinily nizozemské daňové orgány ve věci rozhodované předkládajícím soudem. Vzaly 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 začleněním 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. Vyjděme 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. Vyjděme z předpokladu, že v případě b) obec vlastní lesní pozemek. Mohla by tedy připravit 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 dotýcný pozemek až nyní používán jako sportovní hřiště, ale byl pro tento účel používán již v minulosti. Skutečnost, že dotčená sportovní hřiště byla po dlouhá léta pronajímána (stejným) sportovním sdružením, je zřejmá z dokumentů předložených Soudnímu dvoru.

68. Z toho vyplývá, že tato hřiště 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.

25 — Zvýraznění provedeno autorem stanoviska.

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 hřiště 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 ideální²⁶. Nicméně jsem toho názoru (obdobně jako Komise), že je v případě pochybností, jsou-li možné různé výklady, nutné hájit výklad, který nejlépe umožňuje 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 hřiště byla vytvořena již před dlouhou dobou – skutečností zůstává, že podle tehdy platného režimu obec musela rovněž uhradit integrační daň. Ačkoliv 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 původní sportovní hřiště.

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

75. Vzhledem k tomu, že dotčená sportovní hřiště 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 hřiště od třetí osoby dnes. Domnívám se tak, že situace v původním 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 uskutečněna, totiž bylo položení umělé trávy a asfaltového povrchu na účet obce. Z této činnosti byla vybrána DPH, kterou obec nemohla odpočíst, jelikož její vlastní činnost – pronájem hřišť 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 předběžná otázka. Podle tohoto ustanovení „[č]lenské 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 otázky vznesené v projednávané věci. Dodávám, že předkládající soud v žádném případě nevysvětlil, proč se rozhodl na toto ustanovení odkázat.

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

79. Moje posouzení není zpochybněno ani čl. 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, na který rovněž odkazuje předběžná 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 dotýčný 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 obratu – 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 dotýčný pozemek již v minulosti použit pro tytéž účely jejího podnikání osvobozené od daně.“