

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)
2. června 2005*

Ve věci C-378/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím Hoge Raad (Nizozemsko) ze dne 18. října 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 21. října 2002, v řízení

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (zpravodaj),
J. Malenovský a U. Løhmus, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: F. G. Jacobs,
vedoucí soudní kanceláře: M. Múgica Arzamendi, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. září 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Waterschap Zeeuws Vlaanderen H. de Kat, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Brouwenem, advocaat,

- za nizozemskou vládu S. Terstal, jako zmocněnkyní,

- za Komisi Evropských společenství E. Traversou, H. van Vliet a D. W. V. Zijlstra, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. listopadu 2004,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Waterschap Zeeuws Vlaanderen (dále jen „WZV“) a Staatssecretaris van Financiën ve věci žádosti o opravu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) placené WZV v rámci stavby a dodání průmyslového zařízení.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 2 odst. 1 šesté směrnice v hlavě II, nazvané „Oblast působnosti“, zní takto:

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 4 odst. 1 až 3 a 5 uvedené směrnice stanoví:

„1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. [...]

3. Členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

a) poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlím a pozemků, na nichž stojí; členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymezit výraz „pozemky, na nichž stojí“.

[...]

b) poskytnutí stavebního pozemku.

[...]

5. 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.

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.

[...]

Členské státy mohou považovat činnosti těchto subjektů, které jsou osvobozeny od daně podle článku 13 nebo 28, za činnosti, které vykonávají jako orgány veřejné správy.“

5 Článek 20 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. Původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

- a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;
- b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v čl. 5 odst. 6. Členské státy mohou nicméně vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

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 odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Odchylně od předchozího pododstavce mohou členské státy provádět opravu na základě období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

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

Vnitrostátní právní úprava

Zákon ze dne 28. června 1968

- 6 Zákonem ze dne 28. června 1968 o DPH (Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, Stbl. 1968, s. 329, dále jen „zákon“) Nizozemské království zavedlo daň z obratu založenou na systému DPH.
- 7 Podle článku 7 zákona se „podnikatelem“ rozumí jakákoliv osoba, která provádí samostatně hospodářskou činnost. Tento článek mimoto obsahuje ustanovení týkající se veřejnoprávních subjektů, které uskutečňují plnění nebo dodání v postavení jiném než v postavení podnikatele, která svou povahou mohou být uskutečňována podnikateli. Podle tohoto ustanovení může ministerská vyhláška stanovit, že tyto subjekty se považují za podnikatele, pokud uskutečňují tato plnění nebo tato dodání.
- 8 Článek 11 odst. 1 písm. a) a b) zákona stanoví, že dodání, jakož i nájem nemovitého majetku, jsou v zásadě osvobozeny od DPH, avšak stanoví určité výjimky, s výhradou podání společné žádosti podle případu podnikatelem, který uskutečňuje dodání, a příjemcem dodávky nebo pronajímatelem a nájemcem.

Prováděcí rozhodnutí

- 9 Nizozemské orgány přijaly ministerskou vyhláškou dne 30. srpna 1968 rozhodnutí, kterým se provádí zákon o dani z obratu (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, č. 169, dále jen „prováděcí rozhodnutí“).
- 10 Článek 3 písm. a) prováděcího rozhodnutí stanoví, že veřejnoprávní subjekty jsou považovány za podnikatele v oblasti dodání nemovitého majetku a převodu nebo zřízení práv k tomuto majetku.
- 11 Články 13 a 13a uvedeného rozhodnutí, jejichž cílem je zejména provést ustanovení článku 20 šesté směrnice, stanoví za tímto účelem systém opravy práva na odpočet.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 12 WZV je veřejnoprávním subjektem pověřeným veřejnou správou vod na území, které mu bylo v Nizozemsku svěřeno. Při výkonu této činnosti WZV jedná jako orgán veřejné správy ve smyslu čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, a nemá tudíž postavení osoby povinné k DPH.
- 13 Za účelem řádného plnění úkolů, které mu přísluší, WZV nechal postavit zařízení na čištění odpadních vod (dále jen „zařízení“), za které zaplatil částku přibližně 7,2 milionů NLG na DPH. Zařízení bylo uvedeno do provozu v roce 1990.

- 14 WZV a dva další veřejnoprávní subjekty zabývající se úpravou vod se dohodly na využití zařízení pro centralizované zpracování kalů vznikajících z čištění odpadních vod. Tyto dva subjekty finančně přispěly na dodatečné investice, které si vyžádalo používání zařízení dotyčnými třemi subjekty. Od roku 1993 WZV přesunul na tyto dva subjekty příslušnou část nákladů na centralizované zpracování kalů připadajících na každého z nich, aniž by jim však účtoval DPH. V tomto ohledu správce daně po dohodě s WZV povolil, aby DPH nebyla těmto dvěma subjektům účtována pod podmínkou, že se WZV vzdá nároku na odpočet daně placené na vstupu.
- 15 V prosinci 1994 WZV založil nadaci na podporu životního prostředí v nizozemských Flandrech (dále jen „nadace“), jíž prodal zařízení za cenu bez DPH přibližně 18 milionů NLG.
- 16 S přihlédnutím k okolnostem, za kterých byl prodej uskutečněn, tento převod vlastnictví musí být podle předkládajícího soudu považován za dodání ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice a čl. 3 odst. 1 zákona, který vychází z tohoto článku 5. V den prodeje si WZV zařízení od nadace pronajal na devět let a dva dny.
- 17 WZV a nadace zaslali správci daně dvě společné žádosti o vyloučení osvobození od daně použitelné na prodej, jakož i na nájem zařízení v souladu s ustanoveními čl. 11

odst. 1 písm. a) a b) zákona prováděcího ustanovení článku 13 C šesté směrnice týkajících se možnosti volby uplatnění DPH na prodej a nájem nemovitého majetku.

- 18 Vycházejí z ustanovení článku 13 a 13a prováděcího rozhodnutí, WZV vypočítal poměrnou část částky DPH, kterou zaplatil za stavbu zařízení a která může být podle něj předmětem opravy, na přibližně 3,6 milionů NLG představující 5/10 této částky. Tato část byla odůvodněna skutečností, že uplynulo pět let od koupě zařízení a že stejně dlouhá doba musela ještě uplynout.
- 19 Ve svém daňovém přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 1994 WZV požádal správce daně o navrácení DPH ve výši přibližně 3,6 milionů NLG.
- 20 Tato žádost byla zamítnuta z důvodu, že v době dodání zařízení WZV neměl nárok na opravu podle ustanovení prováděcího rozhodnutí směřujícího k provedení článku 20 šesté směrnice.
- 21 WZV podal proti tomuto zamítavému rozhodnutí správce daně odvolání. Po rozsudku vydaném v odvolacím řízení Gerechtshof te Amsterdam byla věc předmětem kasační stížnosti před Hoge Raad.
- 22 Předkládající soud uvádí, že jelikož WZV uskutečnil prodej jako osoba povinná k dani a podal žádost společně s nabyvatelem zařízení o vyloučení z osvobození od daně použitelného na toto plnění, měla by být oprava DPH zaplacené WZV ze stavby budovy v zásadě povolena. Hoge Raad nicméně v tomto ohledu pochybuje s ohledem na judikaturu Soudního dvora.

- 23 Podle Hoge Raad vyvstává otázka, zda veřejnoprávní subjekt, který použil majetek jako orgán veřejné správy, a který tudíž neodpočetl DPH zaplacenou při nabytí tohoto majetku, má nárok obdobně jako osoba povinná k dani, která použila majetek k poskytnutí plnění osvobozených od daně, na opravu stanovenou v článku 20 šesté směrnice v případě, kdy poté uskuteční dodání tohoto zboží jako osoba povinná k dani a kdy toto dodání je zdanitelné.
- 24 Předkládající soud upřesňuje, že další potíže vychází ze skutečnosti, že WZV se vzdal práva na odpočet daně zaplacené na vstupu z důvodu dohody uzavřené se správcem daně. Z tohoto důvodu je na WZV nahlíženo, jako by se vzdal svého práva zahrnout zčásti zařízení do majetku podniku.
- 25 Tento soud se táže, 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.
- 26 Za těchto okolností se Hoge Raad rozhodnutím ze dne 18. října 2002 rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může se na veřejnoprávní subjekt, pokud nabyl investiční majetek, který dodá třetí osobě za protiplnění, z důvodu čehož tento subjekt musí být považován za osobu povinnou k dani, vztahovat oprava daně z obrátu zaplacené při nabytí majetku podle článku 20 (konkrétně odstavců 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?"

Úvodní poznámky

- 27 Z poznatků poskytnutých předkládajícím soudem, jež jsou uvedeny v bodech 12 a 13 tohoto rozsudku, vyplývá, že WZV nabytí zařízení za účelem řádného plnění svého úkolu veřejné správy vod na území, které mu bylo svěřeno, a že v tomto rámci jednal jako orgán veřejné správy.
- 28 První otázku je tudíž třeba chápat tak, že směřuje k tomu, zda se na veřejnoprávní subjekt, který koupí investiční majetek jako orgán veřejné správy ve smyslu čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice a který poté prodá tento majetek jako osoba povinná k dani, může vztahovat v rámci tohoto prodeje oprava ve smyslu článku 20 šesté směrnice za účelem odpočtu DPH zaplacené při koupi majetku.

K první otázce

- 29 Je třeba připomenout, že podle ustanovení článku 2 šesté směrnice použití pravidel týkajících se DPH na dodání zboží nebo poskytování služeb uvnitř země, včetně

pravidel týkajících se práva na odpočet, závisí na tom, zda osoba, která uskutečňuje plnění, je či není osobou povinnou k dani.

- 30 Osoba povinná k dani může od DPH, kterou je povinna zaplatit, odpočíst daň, kterou sama zaplatila, jestliže splňuje podmínky stanovené v článku 17 šesté směrnice.
- 31 Podle tohoto čl. 17 odst. 1 vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Podle čl. 10 odst. 2 šesté směrnice je tímto okamžikem okamžik, kdy se uskuteční dodání zboží. V případě koupě zboží tak vzniká nárok na odpočet okamžikem dodání tohoto zboží. Článek 17 odst. 2 uvedené směrnice stanoví, že osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst DPH, kterou zaplatila ze zboží, které jí bylo dodáno jinou osobou povinnou k dani, je-li toto zboží použito pro účely jejich zdanitelných plnění.
- 32 Z ustanovení uvedených článků 2 a 17 vyplývá, že pouze osoba, která je osobou povinnou k dani a která jedná jako osoba povinná k dani v okamžiku nabytí zboží, má nárok na odpočet ohledně tohoto zboží a může odpočíst dlužnou nebo zaplacenou DPH z tohoto zboží, používá-li toto zboží pro účely jejich zdanitelných plnění (viz, co se týče článku 17 šesté směrnice, rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 8).
- 33 Naproti tomu osoba nepovinná k dani nemá nárok na odpočet DPH, kterou mohla zaplatit z koupě zboží. Činnost této osoby – její dodání zboží nebo poskytování služeb – nespadá do oblasti působnosti pravidel týkajících se DPH, jak jsou definována v článku 2 šesté směrnice.

- 34 Je třeba podotknout, že podle čl. 4 odst. 5 uvedené směrnice se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy.
- 35 Z toho plyne, že pokud tyto subjekty, mezi které patří WZV, jednají jako orgány veřejné správy v okamžiku koupě investičního majetku, nemají v zásadě nárok na odpočet ve vztahu k tomuto majetku.
- 36 Je nicméně třeba si položit otázku, zda změna v situaci dotyčného subjektu s ohledem na daňovou povinnost k DPH může mít vliv na nárok na odpočet. Otázkou je tak zejména to, zda skutečnost, že následně subjekt nabude postavení osoby povinné k dani v rámci určitých plnění týkajících se zboží, které koupil jako osoba nepovinná k dani, mu může udělit nárok na odpočet DPH zaplacené z tohoto zboží a vést k opravě založené na článku 20 šesté směrnice.
- 37 Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Lennartz, byl projednávánou otázkou případ jednotlivce povinného k DPH, který koupil a používal vozidlo pro soukromé účely a který se následně, jelikož rovněž používal tento majetek pro účely výkonu povolání, snažil odpočíst DPH zaplacenou při nákupu tohoto vozidla.
- 38 Poté, co Soudní dvůr připomenul, že článek 17 šesté směrnice určuje okamžik, kdy vzniká nárok na odpočet a zjevně uvádí, že pouze postavení, ve kterém dotyčný jednatel jednal v okamžiku koupě zboží, může určit existenci nároku na odpočet, shledal, že článek 20 téže směrnice, nazvaný „Oprava odpočtů“, naproti tomu neobsahuje ustanovení týkající se vzniku nároku na odpočet. Rozhodl, že článek 20 se omezuje na stanovení postupu pro výpočet oprav původního odpočtu, a tudíž nemůže dát vzniknout nároku na odpočet, ani přeměnit daň zaplacenou osobou

povinnou k dani ve vztahu k jejím nezdanitelným plněním na odpočitatelnou daň ve smyslu uvedeného článku 17 (viz výše uvedený rozsudek Lennartz, body 11 a 12).

- 39 Je namístě použít tyto úvahy na veřejnoprávní subjekt, který jedná jako orgán veřejné správy v okamžiku koupě investičního majetku. Jelikož totiž tento subjekt nejednal jako osoba povinná k dani, nemá obdobně jako jednotlivec, který jednal pro své soukromé cíle, nárok na odpočet DPH, kterou zaplatil z tohoto majetku.
- 40 Okolnost, že tento subjekt poté jednal jako osoba povinná k dani, nemůže tedy na základě článku 20 šesté směrnice mít za následek odpočitatelnost, ve smyslu článku 17 této směrnice, daně zaplacené tímž subjektem ohledně plnění uskutečněných jako orgán veřejné správy, a z tohoto důvodu nezdanitelných.
- 41 Na rozdíl od argumentu uplatňovaného WZV nemůže být tento subjekt přirovnáván k osobě povinné k dani, která vykonává některé činnosti zdaňované a jiné osvobozené od daně. Jak bylo uvedeno výše, je rozhodující postavení, ve kterém osoba jedná, a to je posuzováno v okamžiku nabytí dotyčného zboží uvedeným subjektem.
- 42 WZV krom toho tvrdí, že nemožnost odpočtu DPH zaplacené na vstupu zakládá výrazné narušení hospodářské soutěže, což podle něho odůvodňuje použití výjimky stanovené v čl. 4 odst. 5 druhém pododstavci šesté směrnice, na základě kterého musejí být veřejnoprávní subjekty považovány za osoby povinné k dani. Pro znázornění existence narušení hospodářské soutěže WZV srovnává situaci subjektu na trhu se situací veřejnoprávního subjektu a tvrdí, že za obdobných okolností by

subjekt na trhu mohl odpočíst DPH zaplacenou na vstupu od DPH vybrané na výstupu.

43 Tento argument musí být rovněž odmítnut. Případné narušení hospodářské soutěže za okolností takových, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, spočívá spíše ve výkonu práva volby zdanění prodeje a nájmu dotyčného nemovitého majetku veřejnoprávním subjektem než v použití pravidla, že veřejnoprávní subjekty nejsou považovány za osoby povinné k dani ohledně plnění, která uskutečňují jako orgány veřejné správy. Jak generální advokát podotkl v bodě 38 svého stanoviska, existenci výjimek v systému DPH je vlastní, že toto pravidlo může samo o sobě zasahovat v určité míře do použití zásad neutrality a rovného zacházení.

44 Je tudíž namístě na první otázku odpovědět tak, že na veřejnoprávní subjekt, který koupí investiční majetek jako orgán veřejné správy ve smyslu čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice, a tudíž jako osoba nepovinná k dani, a který poté prodá tento majetek jako osoba povinná k dani, se nevztahuje v rámci tohoto prodeje nárok na opravu založený na článku 20 této směrnice za účelem odpočtu DPH zaplacené při koupi tohoto majetku.

K druhé otázce

45 Tato otázka je vznesena implicitně pro případ, že je veřejnoprávní subjekt jako WZV považován v okamžiku koupě investičního majetku za osobu, která uskutečnila jak

hospodářské činnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, tak činnosti uvedené v odst. 5 prvním pododstavci téhož článku. S ohledem na úvahy, které vedly k odpovědi na první otázku, ze kterých vyplývá, že tento subjekt nejednal jako osoba povinná k dani v okamžiku, kdy uskutečňoval tuto koupi, není namístě odpovědět na druhou otázku.

K nákladům řízení

- 46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Na veřejnoprávní subjekt, který koupí investiční majetek jako orgán veřejné správy ve smyslu čl. 4 odst. 5 prvního pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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, a tudíž jako osoba nepovinná k dani, a který poté prodá tento majetek jako osoba povinná k dani, se nevztahuje v rámci tohoto prodeje nárok na opravu založený na článku 20 této směrnice za účelem odpočtu DPH zaplacené při koupi tohoto majetku.

Podpisy.