

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 18. června 2009¹

1. Toto řízení o předběžné otázce se opět týká pojmu „příležitostné plnění“ uvedeného v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS².

2. Článek 19 šesté směrnice stanoví způsoby výpočtu odpočitatelného podílu, který se uplatní, pokud osoba povinná k dani použije zboží a služby jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

3. Podle systému DPH ve Společenství má hospodářský subjekt nárok na odpočet DPH v plné výši, kterou odvedl v souvislosti s prováděním svých činností, jež samy podléhají této dani. Pokud provádí jak zdanitelná plnění, tak i plnění osvobozená od daně a pořizuje zboží a služby bez rozdílu pro oba tyto druhy činností, může daň, které podléhá toto zboží a tyto služby, odpočítat pouze

poměrně k výši obratu ze svých zdanitelných činností.

4. V souladu s článkem 19 šesté směrnice je tak tento nárok na odpočet dán zlomkem, který má v čitateli obrat vztahující se ke zdanitelným plněním a ve jmenovateli je k tomuto obratu přičten obrat vztahující se k plněním osvobozeným od daně. Tento článek ve svém odstavci 2 rovněž stanoví, že obrat vztahující se k určitým operacím s nemovitostmi nebo finančním operacím se nezohlední, jsou-li to plnění příležitostná.

5. Z toho vyplývá, že je-li plnění osvobozené od DPH, má jeho kvalifikace jako „příležitostné plnění“ ve smyslu článku 19 šesté směrnice za účinek zvýšení nároku na odpočet osoby povinné k dani tím, že se sníží výše jmenovatele zlomku stanoveného v tomto článku.

6. Tento pojem „příležitostné plnění“ byl již dvakrát vyložen v rozsudcích ze dne

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice 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“) zrušená od 1. ledna 2007 směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ale v době sporu v původním řízení ještě použitelná.

11. července 1996, Régie dauphinoise³ a ze dne 29. dubna 2004, EDM⁴. V nedávné době Soudní dvůr poskytl relevantní vodítka pro výklad výše uvedeného pojmu rovněž v rozsudku ze dne 6. března 2008, Nordania Finans a BG Factoring⁵.

7. V této věci se účastníci řízení neshodují na výkladu kritérií stanovených Soudním dvorem v těchto rozsudcích a na důsledcích, které je z nich třeba vyvodit za skutkových okolností sporu v původním řízení.

8. Tato věc se týká stavebního podniku, jehož hlavní činnost spočívá v provádění prací na účet třetích osob a který z malé části staví nemovitosti na svůj účet za účelem jejich prodeje. Podle platného vnitrostátního práva je stavba nemovitostí na vlastní účet zdaniitelným plněním, zatímco následující prodej těchto nemovitostí je plněním osvobozeným od daně.

9. Předkládající soud chce zjistit, zda prodej nemovitostí postavených na vlastní účet, prováděný tímto podnikem, může být považován za „příležitostné plnění“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice. Především se táže, zda tato kvalifikace závisí na skutečnosti, že tento prodej, je-li posuzován samostatně, předpokládá pouze velmi omezené používání zboží a služeb, které podléhají DPH. Táže se rovněž Soudního dvora na vliv zásady neutrality na uvedenou kvalifikaci.

10. V tomto stanovisku uvádím důvody, proč se kritérium velmi omezeného používání zboží a služeb nemůže použít na smíšené používání, pokud prodej nemovitostí, který je osvobozen od daně, představuje spolu se zdaniitelnou stavební činností jedno a téže plnění, jak tomu je v projednávané věci. Navrhují, aby Soudní dvůr rozhodl, že prodej nemovitostí postavených na vlastní účet, prováděný stavebním podnikem – pokud stavba těchto nemovitostí podléhá DPH a jejich následný prodej je osvobozen od daně – nemůže být „příležitostným plněním“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, jestliže je tento prodej přímým, soustavným a nutným pokračováním stavební činnosti.

3 — C-306/94, Recueil, s. I-3695.

4 — C-77/01, Recueil, s. I-4295.

5 — C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281.

I – Právní rámec**A – Šestá směrnice****1. Režim odpočtu daně stanovený články 17 a 19 šesté směrnice**

11. DPH je daní ze spotřeby, která se uplatňuje zpravidla na zboží a služby a kterou může nést pouze konečný spotřebitel. K tomu, aby bylo umožněno osobám povinným k dani, které zajišťují její výběr, nenést její zátěž, zavádí šestá směrnice mechanismus odpočtu určený k zajištění „neutrality“ daně. Osoby povinné k dani si tak mohou od daně, kterou vybraly od svých zákazníků a kterou jsou povinny odvést členskému státu, odpočíst DPH, kterou na vstupu při pořízení zboží a služeb nezbytných pro výkon jejich podnikatelské činnosti samy odvedly.

12. Předpokladem nároku na odpočet daně však je, že osoba povinná k dani používá toto zboží nebo tyto služby pro plnění, která sama podléhají DPH. Článek 17 šesté směrnice nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“ stanoví, že osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst DPH, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění“.

I - 10572

13. Pro případ, že osoba povinná k dani hodlá použít zboží a služby jak pro zdanitelná plnění, u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění osvobozená od DPH, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví, že je odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Podle téhož ustanovení se tento podíl stanoví v souladu s článkem 19 šesté směrnice pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

14. Článek 19 šesté směrnice stanoví:

„1. Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

- v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané hodnoty [...];
- ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez daně z přidané hodnoty [...].

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

z těchto vkladů, který se rovnal zhruba 14 % z celkových ročních příjmů za dotčené období⁶.

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vylučuje výše obratu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 13 části B písm. d), jsou-li to příležitostná plnění, a dále vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím [...].“

16. Soudní dvůr zaprvé posuzoval, zda dotčené vklady spadají do oblasti působnosti DPH. Domníval se, že představují hospodářskou činnost z toho důvodu, že mohou být považovány za poskytování služeb finančním institucím, které spočívá v půjčce peněz na stanovené období, za kterou byly vyplaceny úroky.

2. Výklad pojmu příležitostné plnění

a) Rozsudek Régie dauphinoise

15. Régie dauphinoise – Cabinet A. Forest SARL (dále jen „Régie“) vykonávala činnost správce pronajatého majetku a zároveň byla správcem společných částí domů. V tomto rámci obdržela zálohové platby od spoluvlastníků, jejichž budovy spravovala. Uložila tyto částky na svůj účet u finančních institucí. Společnost Régie se tudíž stala vlastníkem zálohových plateb ode dne jejich připsání na svůj účet. Zůstala jí povinnost vrátit zálohové platby, ale měla nárok ponechat si úrok

17. Co se týče otázky, zda Régie uskutečňovala výše uvedené vklady jako osoba povinná k dani, Soudní dvůr uvedl, že „pokud správce získá úroky z vkladů peněz obdržených od zákazníků v rámci správy jejich nemovitostí, představuje toto přímé, soustavné a nutné pokračování ve zdanitelné činnosti, takže tento správce jedná při takovém vkladu jako osoba povinná k dani“⁷.

18. Dále Soudní dvůr konstatoval, že vklad peněz na účet je podle čl. 13 části B písm. d) šesté směrnice plněním osvobozeným od DPH.

6 — Výše uvedený rozsudek Régie dauphinoise (bod 6).

7 — Tamtéž (bod 18).

19. Soudní dvůr se nakonec vyjádřil k tomu, zda tyto vklady mohou být považovány za „příležitostné finanční operace“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice. V bodech 21 a 22 rozhodl:

odst. 2 šesté směrnice a jejich zohlednění při výpočtu odpočitatelného podílu nemůže narušit neutralitu systému [DPH].“

b) Rozsudek EDM

„V tomto ohledu je třeba uvést, že účelem vyloučení příležitostných finančních operací ze jmenovatele zlomku používaného pro výpočet odpočitatelného podílu v souladu s článkem 19 šesté směrnice je dodržet cíl dokonalé neutrality zaručené společným systémem DPH. Výpočet odpočtu by byl zkreslen [...], pokud by v uvedeném jmenovateli byly zahrnuty veškeré příjmy z finančních operací osoby povinné k dani spojených se zdanitelným plněním, a to i v případech, kdy vytvoření takových příjmů nevyžaduje použití zboží nebo služeb podléhajících DPH nebo vyžaduje pouze jejich velmi omezené použití.

20. Věc, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek EDM, se týkala holdingové společnosti v odvětví těžby, jejíž hlavní činností byla správa akcií v těžebních společnostech, jakož i vědecký a technologický výzkum v odvětví těžby za účelem investování do toho odvětví prostřednictvím vytváření nových společností. Tato holdingová společnost poskytovala úvěry společností, ve kterých vlastnila podíl, a investovala formou bankovních vkladů nebo cenných papírů, jakými jsou např. pokladniční poukázky nebo vkladové certifikáty.

Je třeba připomenout, že vklady podniků spravujících nemovitosti pramení ze záloh přijatých od spoluvlastníků a pronajímatelů, jejichž majetek spravují. Se souhlasem svých zákazníků mohou tyto podniky uložit tyto peníze na svůj účet u finančních institucí. To je důvod, jak Soudní dvůr uvedl v bodě 18 tohoto rozsudku, proč získání úroku z takových vkladů představuje přímé, soustavné a nutné pokračování zdanitelné činnosti podniků spravujících nemovitosti. Takové vklady nemohou být tudíž charakterizovány jako „příležitostná plnění“ ve smyslu čl. 19

21. Soudní dvůr se vyjádřil k tomu, zda tyto finanční činnosti, které jsou osvobozeny od DPH, mohou být považovány za příležitostná plnění i tehdy, když jimi byl dosažen vyšší příjem, než byl příjem dosažený hlavní činností.

22. Soudní dvůr připomněl, že účelem čl. 19 odst. 2 šesté směrnice je zabránit tomu, že plnění, při nichž vůbec nedochází k použití zboží nebo služeb podléhajících DPH, nebo

k němu dochází pouze ve velmi omezeném rozsahu, zkreslí výpočet odpočitatelného podílu, a tudíž zajistit, aby byl dodržen cíl neutrality zaručený společným systémem DPH⁸.

23. Soudní dvůr rozhodl, že finanční činnosti dotčené holdingové společnosti musí být považovány za „příležitostná plnění“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 druhé věty šesté směrnice, jelikož při těchto operacích dochází pouze k velmi omezenému použití zboží nebo služeb podléhajících DPH⁹.

24. Upřesnil, že jestliže rozsah příjmů dosažených finančními činnostmi spadajícími do rozsahu působnosti šesté směrnice může naznačovat, že tyto činnosti nemají být považovány za „příležitostné“ ve smyslu tohoto ustanovení, skutečnost, že takovými činnostmi je dosažen vyšší příjem, než je příjem, který je dosažen činnostmi, o které dotčený podnik uvádí, že je jeho hlavní činností, nemůže sama o sobě vyloučit možnost kvalifikovat je jako příležitostná plnění¹⁰. Soudní dvůr předtím konstatoval, že hlavní činnost týkající se průzkumu holdingové společnosti je pouze středně výnosná nebo se může dokonce ukázat jako nevýnosná¹¹.

3. Rozsudek Nordania Finans a BG Factoring

25. Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Nordania Finans a BG Factoring, se jednalo o otázku, zda vozidla, která leasingový podnik nabyli za účelem jejich pronájmu a poté, po uplynutí nájemní smlouvy, za účelem prodeje, představují investiční majetek, či nikoliv.

26. Paralelně s touto leasingovou činností podléhající DPH poskytoval tento podnik rovněž finanční služby osvobozené od DPH. Jednalo se tedy o určení toho, zda výše obratu z prodeje vozidel po skončení pronájmu měla být při výpočtu odpočitatelného podílu započtena do čítele nebo jmenovatele, jakožto částka odpovídající zdanitelnému plnění, nebo zda měla být z tohoto výpočtu vyloučena, jakožto částka odpovídající pořízení investičního majetku.

27. Soudní dvůr rozhodl, že výraz „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, uvedený v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice nezahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedených vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku.

8 — Výše uvedený rozsudek EDM (bod 75).

9 — Tamtéž (bod 78).

10 — Totéž.

11 — Výše uvedený rozsudek EDM (bod 77).

B – Vnitrostátní daňové právní předpisy

28. Článek 6 odst. 1 dánského zákona o DPH (momsloven) stanoví, že DPH podléhají osoby povinné k dani, které staví nemovitosti na vlastní účet a na svém vlastním pozemku za účelem jejich prodeje. Článek 6 odst. 2 tohoto zákona uvádí, že pokud jde o nemovitosti, které podléhají podle odstavce 1 DPH, musí být práce a materiály použité k tomuto účelu považovány za plnění uskutečňovaná za odměnu, tedy za zdanitelná plnění.

29. Předkládající soud uvádí, že tato ustanovení mají za cíl zrovnoprávnit stavební podniky, které samy staví nemovitosti za účelem jejich prodeje, se stavebními podniky, které za stejným účelem uzavírají smlouvy na stavební práce s třetími osobami, protože podle čl. 13 odst. 1 bodu 9 zákona o DPH je prodej nemovitostí plněním osvobozeným od DPH.

30. Pokud jde o nárok na odpočet daně, článek 37 zákona o DPH uvádí, že podniky povinné k DPH si mohou při výpočtu daně na vstupu odpočíst daň zaplacenou za své nákupy zboží a služeb, které byly použity výlučně pro dodání podniku, která nejsou osvobozena od daně.

31. Co se týče nákupů určených ke smíšenému použití, článek 38 zákona o DPH stanoví:

„U zboží a služeb, které podnik povinný k dani používá pro potřeby, na základě kterých vzniká nárok na odpočet podle článku 37, jakož i pro jiné potřeby podniku, může být odečtena ta část daně, která odpovídá výši obrátu z té části činnosti, u níž existuje povinnost registrace k DPH. Při výpočtu obrátu se nezohlední částka obrátu z dodávek investičního majetku, který byl použit pro potřeby podniku. [...] Nezohlední se ani částka obrátu vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi [...]“.

II – Skutkový rámec a předběžné otázky

32. Společnost NCC Construction Danmark A/S (dále jen „NCC“) je podnikem, který působí ve stavebním odvětví, zejména jako hlavní dodavatel. Provádí stavební práce na účet třetích osob, jakož i na vlastní účet. Prodej nemovitostí není jeho hlavní činností, ale činností samostatnou, která je jeho činností osoby povinné k DPH ve stavební oblasti.

33. Podle článku 6 dánského zákona o DPH odvádí společnost NCC za stavební práce provedené na svůj účet DPH ze stavby v průběhu prováděných prací stejným způsobem, jako kdyby byla třetí osobou, pro kterou jsou tyto práce prováděny. Povinnost k DPH ze stavby na vlastní účet se vztahuje i na práce provedené zaměstnanci NCC, veškerý materiál použitý na stavbu, jakož i na provádění projektu a úpravu pozemku. DPH se rovněž odvádí ze ziskové marže běžně dosahované u podobných stavebních prací.

34. V roce 2002 společnost NCC sama uskutečnila prodej nemovitostí postavených na vlastní účet. Z celkového počtu 2 232 zaměstnanců jich bylo tímto prodejem pověřeno pouze 8. V tomto roce její obrat dosáhl téměř 4 miliardy DKK (3 966 milionů DKK). Prodej nemovitostí postavených na vlastní účet vedl k obratu 185 milionů DKK. Podíl nákladů na organizaci prodeje na provozních nákladech společnosti NCC, tj. administrativní náklady, kancelářské výdaje, náklady na vedení účetnictví, výdaje za provozní prostory atd., dosáhl přibližně 0,6 %.

35. V průběhu několika let přiznaly vnitrostátní daňové orgány stavebním podnikům neomezený nárok na odpočet nákladů, které mohly souviset jak se stavební činností v pravém slova smyslu, tak s prodejem. S účinností od 1. dubna 2002 rozhodly, že

daň z provozních nákladů může vést pouze k částečnému odpočtu daně z toho důvodu, že obrat z prodeje nemovitostí musí být napříště zohledněn jako obrat z činnosti osvobozené od DPH.

36. Jelikož obrat z prodeje nemovitostí představoval 4,7 % z celkového obratu v roce 2002 (185 milionů z 3 966 milionů DKK), dánské orgány správy daní požadovaly po společnosti NCC částku 562 519 DKK jakožto DPH za druhé pololetí roku 2002.

37. Dne 8. února 2006 podala společnost NCC proti tomuto rozhodnutí žalobu.

38. Předkládající soud uvádí, že v současné době je prodej nemovitostí postavených společností NCC na vlastní účet svěřen samostatné společnosti.

39. Účastníci řízení uplatnili před předkládajícím soudem následující argumenty.

40. Společnost NCC tvrdila, že prodej nemovitostí postavených na vlastní účet je „příležitostnou operací“ ve smyslu čl. 38 odst. 1 čtvrté věty zákona o DPH a čl. 19 odst. 2 druhé věty šesté směrnice, protože při něm dochází pouze k velmi omezenému použití zboží a služeb podléhajících DPH. Uvádí, že velmi omezené použití zboží a služeb je rozhodným kritériem pro určení toho, zda operace je příležitostná v souladu s postojem zaujatým Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku EDM, a že tento výklad je jediný možný, má-li být zajištěno, že systém odpočtu bude zaručovat úplnou neutralitu DPH.

41. Skatteministeriet (ministerstvo financí) tuto analýzu zpochybňuje a uvádí, že s ohledem na výše uvedené rozsudky Régie dauphinoise a EDM může být plnění považováno za „příležitostné“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice pouze tehdy, pokud splňuje současně dvě podmínky, a to zaprvé nesmí být nedílnou součástí hospodářské činnosti osoby povinné k dani, ani s ní být úzce spojeno jakožto přímé, soustavné a nutné pokračování ve zdanitelném plnění a zadruhé musí při něm docházet k pouze velmi omezenému použití společného zboží a společných služeb.

42. Uvádí, že ve výše uvedeném rozsudku EDM byla první z těchto podmínek splněna, takže Soudní dvůr přistoupil k přezkumu druhé podmínky, avšak tento přístup podle něj nemůže znamenat, že výše uvedený rozsudek Régie dauphinoise je napříště irelevantní.

43. Skatteministeriet tvrdí, že prodej nemovitostí postavených společností na vlastní účet, prováděný společností NCC, je přímým, soustavným a nutným pokračováním v její stavební činnosti. Mimoto uvádí, že by bylo nepřírozené posuzovat samotnou prodejní oblast, protože obrat z prodeje nemovitostí plyne rovněž z veškeré stavební činnosti.

44. S ohledem na tyto diskuze se Østre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má se pojem ‚příležitostné operace s nemovitostmi‘ uvedený ve druhé větě čl. 19 odst. 2 šesté směrnice [...] vykládat tak, že se týká činností stavebního podniku, který je povinen k DPH, souvisejících s následným prodejem nemovitostí postavených stavebním podnikem na vlastní účet, jestliže jde o činnost plně podléhající DPH, jejímž cílem je následný prodej?

2) Závísí odpověď na první otázku na rozsahu, v jakém při prodejní činnosti, chápané samostatně, dochází k použití zboží a služeb podléhajících DPH?

3) Je v souladu ze zásadou neutrality DPH, že stavební podnik, který je podle právních předpisů předmětného členského státu – na základě ustanovení čl. 5 odst. 7 a ve spojení s ustanoveními čl. 6 odst. 3 šesté směrnice – povinen platit DPH ze svých interních plnění souvisejících se stavebními pracemi provedenými na vlastní účet s cílem následného prodeje nemovitostí, má nárok pouze na částečný odpočet DPH z provozních nákladů vynaložených na stavební činnost z toho důvodu, že následný prodej nemovitostí je podle právních předpisů členského státu v oblasti DPH osvobozen od DPH na základě čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice ve spojení s bodem 16 přílohy F této směrnice?“

46. Cílem všech těchto tří otázek je zjistit, zda obrát z prodeje nemovitostí uskutečňovaný společností NCC může být vyloučen ze jmenovatele zlomku sloužícího k výpočtu odpočitatelného podílu. Proto navrhuji, aby je Soudní dvůr přezkoumal společně a pochopil je následujícím způsobem. Podstatou otázek předkládaných soudu je, zda čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že prodej nemovitostí postavených na vlastní účet, uskutečňovaný stavebním podnikem, může být „příležitostným plněním“ ve smyslu tohoto ustanovení, případně za jakých podmínek, jestliže stavba těchto nemovitostí podléhá DPH a jejich následný prodej je od DPH osvobozen.

III – Analýza

45. Všechny tři předběžné otázky předkládané soudu jsou úzce spjaté. Dvě první otázky se totiž týkají toho, zda prodej nemovitostí postavených na vlastní účet, uskutečňovaný společností NCC, může být „příležitostným plněním“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice a případně, zda rozhodným kritériem pro toto posouzení je rozsah použití zboží a služeb, které podléhají DPH, při samostatně pojaté prodejní činnosti. Třetí otázka se týká vlivu zásady neutrality na odpověď na předchozí otázku.

47. Ještě před zkoumáním této otázky je třeba uvést, že dánské právní předpisy jsou v rozsahu, v němž stanoví osvobození prodeje nových nemovitostí od DPH a uložení této daně na stavbu nemovitostí prováděnou stavebním podnikem na vlastní účet, jsou v souladu se šestou směrnicí.

48. Pokud jde totiž nejdříve o osvobození prodeje nových nemovitostí od DPH, toto osvobození má svůj základ v ustanoveních čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, podle kterého členské státy mohou během přechodného pětiletého období počínajícího dnem 1. ledna 1978 zachovat osvobození činností uváděných v příloze F této směrnice od daně za podmínek platných v dotčeném členském státě.

49. Příloha F šesté směrnice nazvaná „Plnění uvedená v čl. 28 odst. 3 písm. b)“ ve svém bodě 16 uvádí „Poskytnutí budov a pozemků, které jsou popsány v čl. 4 odst. 3“, čímž se podle posledně uvedeného ustanovení rozumí poskytnutí budovy nebo její části před jejich prvním obydlením a pozemků, na nichž stojí¹².

50. Dánská vláda dále uvádí, že uvedené osvobození platilo ve vnitrostátním právu před vstupem šesté směrnice v platnost a předkládající soud uvádí, že vnitrostátní právní předpisy jsou v této otázce v souladu s ustanoveními čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice ve spojení s ustanoveními bodu 16 přílohy F této směrnice.

51. Pokud jde dále o zdanění stavby nemovitostí provedené stavebním podnikem na svůj účet, je třeba jeho základ hledat v ustanoveních čl. 5 odst. 7 a čl. 6 odst. 3 šesté směrnice, které považují dodání zboží a služeb uskutečněných osobou podléhající dani pro potřeby své hospodářské činnosti za zdanitelné plnění.

52. Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice tak stanoví, že členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění 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 daň z přidané hodnoty z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani.

53. Článek 6 odst. 3 šesté směrnice rovněž uvádí, že za určitých podmínek mohou členské státy považovat za poskytnutí služeb za protiplnění ty 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.

54. Analýza otázky položené předkládajícím soudem musí tedy vycházet z předpokladu, že vnitrostátní právní předpisy, které na jedné straně stanoví osvobození prodeje nových nemovitostí, avšak na straně druhé stanoví, že zdanění podléhá stavba prováděná stavebním podnikem na vlastní účet, jsou v souladu se systémem DPH ve Společenství.

55. Společnost NCC tvrdí, že prodej nemovitostí, které staví na svůj účet, musí být považován za příležitostné plnění z následujících důvodů.

12 — Tato možnost osvobození prodeje nových nemovitostí byla prodloužena článkem 371 směrnice 2006/112 a její přílohou X částí B bodem 9.

56. Tento prodej není nedílnou součástí její hlavní činnosti a není ani zvláštní oblastí činnosti podniku. Uvedený prodej vyplývá přímo z jejich plně zdanitelných stavebních činností a má vedlejší a okrajový charakter ve vztahu k celkovému obratu podniku (185 milionů DKK v poměru k 3 966 milionům DKK dosažených hlavní činností).

57. Společnost NCC dále poukazuje především na to, že pokud by se obrat z prodeje nemovitostí zohlednil, byl by výpočet odpočtu daně zkreslen, protože podíl nákladů prodejního oddělení na provozních nákladech podniku byl v roce 2002 pouze 0,6 %. Jak Soudní dvůr konstatoval v bodě 21 výše uvedeného rozsudku Régie dauphinoise a v bodě 76 výše uvedeného rozsudku EDM, výpočet odpočtu by byl zkreslen, pokud by veškeré příjmy z finančních operací osoby podléhající dani, které souvisejí se zdanitelnou činností, byly zahrnuty do jmenovatele zlomku sloužícího k výpočtu odpočitatelného podílu, zejména pokud získání takových příjmů vůbec nevyžaduje použití zboží nebo služeb podléhajících DPH nebo je vyžaduje pouze ve velmi omezeném rozsahu.

58. Společnost NCC konečně uvádí, že Soudní dvůr neustále připomínal, že systém DPH ve Společenství musí zaručit dodržování úplné neutrality, ať jsou cíle nebo výsledky podniku jakékoliv. Dánské právní předpisy v oblasti DPH se přitom odchylují od této základní zásady šesté směrnice v tom, že rozdělují jedno a totéž plnění na dvě odlišná

plnění, jednak na stavbu zdaňovanou v průběhu provádění prací, a jednak na prodej, který je osvobozen od DPH.

59. Zohlednění obratu z prodeje nemovitostí je tedy podle společnosti NCC od 1. dubna 2002 v rozporu se zásadou neutrality, protože rozdělením jednoho a téhož plnění na dvě odlišná plnění vede k tomu, že osoba povinná k dani není zcela osvobozena od DPH, které podléhá v rámci stavby nemovitostí na vlastní účet.

60. Jsem toho názoru, že se s tímto tvrzením společnosti NCC nelze ztotožnit, jelikož prodej nemovitostí postavených tímto podnikem na vlastní účet a jejich stavba vycházejí z jednoho a téhož plnění, které je obvykle uskutečňované osobou povinnou k dani.

61. Tuto analýzu opírám o systém odpočtu daně stanovený články 17 a 19 šesté směrnice, jakož i o judikaturu týkající se pojmu „příležitostné plnění“ použitého v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

62. Tento pojem není definován v šesté směrnici. Tato směrnice neodkazuje ani na

právo členských států za účelem vymezení jeho významu a dosahu. Je třeba tedy vykládat uvedený pojem s ohledem na právní kontext, v němž se nachází, a cíle, které sleduje¹³.

63. Je nesporné, že systém odpočtu daně stanovený šestou směrnicí má za cíl zcela osvobodit osobu povinnou k dani od DPH, které podléhá na vstupu zboží a služby použité touto osobou pro potřeby jejích zdanitelných plnění¹⁴. Jak již bylo řečeno, platí rovněž, že pokud osoba povinná dani provádí současně jak zdanitelná plnění, tak i plnění osvobozená od daně, může si podle čl. 17 odst. 5 šesté směrnice odpočíst pouze podíl DPH připadající na hodnotu zdanitelných plnění. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice tak stanoví, že odpočitatelný podíl DPH, které podléhá pořízení takového zboží a služeb, je dán zlomkem, který má v čitateli obrát ze zdanitelných plnění a ve jmenovateli celkový roční obrát.

64. V těchto ustanoveních tedy zákonodárce Společenství vycházel z toho, že rozsah, v němž osoba podléhající dani používá toto zboží a služby pro potřeby svých zdanitelných plnění, která zakládají nárok na odpočet, a rozsah, v němž je používá pro potřeby svých plnění osvobozených od daně, která

takový nárok nezakládají, je v poměru k obrátu z příslušných plnění.

65. Vzhledem k tomu, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že se vylučuje výše obrátu vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím, jakož i prodejm investičního majetku, má za cíl vyloučit částky, které neodrážejí používání zboží a služeb, jež podléhají DPH, a tudíž zkrslují výpočet odpočitatelného podílu.

66. Tento cíl byl jasně vyjádřen v důvodové zprávě k návrhu šesté směrnice předložené Komisí Evropských společenství Radě Evropské unie dne 29. června 1973¹⁵. Tento cíl je systematicky uváděn ve výše uvedených rozsudcích Régie dauphinoise¹⁶, EDM¹⁷, jakož i Nordania Finans a BG Factoring¹⁸. Soudní dvůr tak dospěl k závěr, že kdyby do jmenovatele zlomku použitého pro výpočet podílu měly být zahrnuty veškeré výnosy finančních operací osoby povinné k dani, které souvisejí se zdanitelnými plněními, a to

13 — Výše uvedený rozsudek Nordania Finans a BG Factoring (bod 18).

14 — Rozsudky ze dne 22. června 1993, Sofitam (C-333/91, Recueil, s. I-3513, bod 10), jakož i výše uvedený rozsudek Nordania Finans a BG Factoring (bod 19). Viz pozdější rozsudek ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Sb. rozh. s. I-3459, bod 17).

15 — Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (*Bulletin Evropských společenství*, dodatek 11/73, s. 20). Podle tohoto návrhu byl čl. 19 odst. 2 odůvodněn takto:

„Položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkrslit jeho skutečný význam v rozsahu, v němž takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani. To se týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze příležitostnými činnostmi, které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obrátu podniku. Tyto operace jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.“ (*neoficiální překlad*)

16 — Bod 21.

17 — Body 75 a 76.

18 — Bod 23.

i v případě, že dosažení takových výnosů nepředpokládá žádné použití zboží nebo služeb podléhajících DPH, nebo předpokládá pouze jejich velmi omezené použití, byl by výpočet odpočtu zkreslený.

67. Tato analýza provedená v rámci věci vztahujících se k finančním operacím nebo pojmu investičního majetku je nepochybně použitelná v projednávané věci, která se týká prodeje nemovitostí.

68. Z výše uvedených úvah a rozsudků Régie dauphinoise, EDM, jakož i Nordania Finans a BG Factoring, může být vyvozeno několik závěrů, pokud jde o význam a dosah pojmu „příležitostné plnění“ použitého v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

69. Prvním z nich je, že tento pojem se má především použít na dílčí plnění, která nespádají do běžné činnosti podniku. Pokud podnik prodává nemovitost, kterou již nepotřebuje, může toto vést k vysokému obratu, i když si tato činnost mohla vyžádat pouze několik telefonických hovorů. Právě neobvyklá a výjimečná povaha činnosti dovoluje v tomto

případě předpokládat, že tato činnost spadá pod pojem „příležitostné plnění“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

70. Naopak obvyklá povaha plnění osvobozeného od daně umožňuje předpokládat, že se o „příležitostné plnění“ ve smyslu tohoto ustanovení¹⁹ nejedná. Přesto však není tato domněnka nevyvratitelná.

71. Druhý závěr, který může být vyvozen z výše uvedených skutečností je, že obvyklá povaha plnění systematicky vylučuje, že toto plnění může představovat příležitostné plnění. Ve výše uvedeném rozsudku EDM Soudní dvůr tak připustil, že tomu tak může být v případě investování peněz a půjček pravidelně uskutečňovaných holdingovou společností v oblasti těžby. Soudní dvůr rozhodl, že přestože mají tyto finanční činnosti pravidelnou povahu, mohou představovat „příležitostná plnění“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice za podmínky, že předpokládají pouze velmi omezené používání zboží a služeb podléhajících DPH.

72. Tato možnost, aby obvyklá činnost osoby povinné k dani představovala „příležitostné“ plnění ve smyslu tohoto ustanovení, podléhá

19 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Nordania Finans a BG Factoring.

nicméně základní podmínce, která sice nebyla Soudním dvorem jasně připomenuta ve výše uvedeném rozsudku EDM, která je ale logicky vyžadována s ohledem na systém odpočtu daně ve Společenství.

samy o sobě podléhají této dani. Nárok na odpočet daně proto předpokládá, že zboží a služby, které podléhají DPH, jíž má odvést osoba povinná k dani, byly používány touto osobou k výkonu zdanitelných plnění.

73. Třetím závěrem, který vyplývá z ustálené judikatury, totiž je, že k tomu, aby plnění osvobozené od daně mohlo být považováno za příležitostné plnění, nesmí představovat přímé, soustavné a nutné pokračování ve zdanitelném plnění. Jak uvádějí dánská vláda a Komise, plnění osvobozené od daně nemůže být posuzováno jako „příležitostné plnění“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, pokud má takovou souvislost se zdanitelným plněním.

76. Pokud osoba povinná k dani používá zboží a služby jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně, je třeba uplatnit pravidlo týkající se odpočitatelného podílu, podle kterého je nárok na odpočet poměrný k obratu ze zdanitelných plnění. Tento nárok na odpočet se tedy opírá o domněnku, že toto zboží a tyto služby jsou používány osobou povinnou k dani jak pro zdanitelná plnění, tak i pro plnění osvobozená od daně, a to poměrně k obratu z každého z plnění.

74. Tato podmínka byla vyjádřena ve výše uvedeném rozsudku Régie dauphinoise, pokud jde o uložení peněz, které od svých zákazníků obdržel správce v rámci správy jejich nemovitostí²⁰.

77. Článek 19 odst. 2 šesté směrnice umožňuje vyloučit posledně uvedenou domněnku, jestliže plnění osvobozené od daně předpokládá pouze velmi omezené používání zboží a služeb určených ke smíšenému používání.

75. Taková podmínka se zdá být logicky vyžadována s ohledem na systém odpočtu daně stanovený šestou směrnicí. Tento systém spočívá na zásadě, podle které nárok osoby povinné k dani na osvobození od DPH, kterou uhradila v rámci svých hospodářských činností, podléhá podmínce, že tyto činnosti

78. Použití této výjimky proto předpokládá, že se plnění osvobozené od daně může odlišovat od zdanitelného plnění. Jinými slovy to předpokládá, že lze určit rozsah, v němž se zboží a služby používají pro plnění osvobozená od daně. Pokud plnění osvobozené od daně úzce souvisí se zdanitelným plněním nebo se s ním vzájemně překrývá, nelze výjimku stanovenou v čl. 19 odst. 2 šesté

20 — Připomínám, že Soudní dvůr měl za to, že pokud tato činnost je přímým, soustavným a nutným pokračováním v činnosti podniků spravujících nemovitosti, nemůže se jednat o příležitostné plnění (výše uvedený rozsudek Régie dauphinoise, bod 22).

směrnice použit, protože není možné přičíst ke každému z těchto plnění část rozsahu, v němž dochází k použití zboží a služeb určených ke smíšenému používání.

79. V tomto případě je proto domněnka, na níž stojí odpočitatelný podíl uvedený v čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 šesté směrnice, nevyvratitelná. Jinými slovy, obrat z plnění osvobozeného od daně nemůže být při výpočtu odpočitatelného podílu vyloučen, protože při tomto plnění z povahy věci nedochází k použití zboží a služeb určených ke smíšenému používání ve velmi omezeném rozsahu.

80. Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Régie dauphinoise, měl tak Soudní dvůr za to, že uložení peněz správcem mělo přímou, stálou a nezbytnou souvislost se zdanitelným plněním spočívajícím ve správě nemovitostí, neboť peníze pravidelně ukládané tímto správcem pocházely přímo z této správy. Jednalo se totiž o zálohy, které mu byly předány zákazníky, jejichž nemovitosti spravoval. Toto ukládání peněz se mimoto může jevit nezbytným, protože je třeba mít za to, že bylo nepostradatelné pro finanční rovnováhu činnosti správce.

81. Naopak ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek EDM, aniž by to však Soudní dvůr výslovně uvedl, mohl mít za to, že finanční činnosti dotčené holdingové

společnosti nepředstavují přímé, soustavné a nutné pokračování ve zdanitelném plnění, protože peníze investované touto holdingovou společností u peněžních institucí nebo formou půjček nepocházely ze zdanitelného plnění, ale byly tvořeny vlastními finančními prostředky²¹.

82. Pravidlo stanovené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Régie dauphinoise se *a fortiori* použije tehdy, pokud, jako v projednávané věci, plnění osvobozené od daně a zdanitelné plnění mají svůj původ ve stejném plnění. V takové situaci by bylo nepřirozené vyloučit obrat z plnění osvobozeného od daně, protože se jedná o stejné plnění, které má nejprve povahu zdanitelného plnění zakládajícího nárok na odpočet a následně povahu plnění osvobozeného od daně, u něhož nárok na odpočet nevzniká.

83. Jak uvedla sama společnost NCC, prodej nemovitostí osvobozený od DPH a jejich stavba podléhající této dani mají svůj původ ve stejném hospodářském plnění, jelikož NCC staví tyto nemovitosti za účelem jejich prodeje. Jak tvrdí dánská vláda, bylo by tedy

21 — Ve stejném smyslu měl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. listopadu 2000, *Floridiene a Berginvest* (C-142/99, Recueil, s. I-9567, bod 29) za to, že poskytování půjček holdingovou společností dceřiným společnostem, kterým zajišťuje administrativu, účetnictví, služby výpočetní techniky a správu zpravidla nemůže podléhat DPH z důvodu, že se jedná o přímé, soustavné a nutné pokračování v tomto poskytování služeb, jelikož takové půjčky nejsou nutné ani přímo spojeny se službami takto poskytovanými.

nepřirozené spojovat obrat z prodeje nemovitostí postavených NCC na vlastní účet pouze s prodejní činností, protože tento obrat zčásti rovněž plyne ze stavební činnosti podléhající DPH.

84. Je pravda, jak společnost NCC správně zdůrazňuje, že výsledkem tohoto přístupu je snížení odpočtu DPH z provozních nákladů, ačkoli je stavba nemovitostí touto společností na vlastní účet zdanitelným plněním. Nicméně jsem toho názoru, že tato situace není za současného stavu systému DPH ve Společenství v rozporu se zásadou neutrality.

85. Je pravda, že tato zásada předpokládá, že osoba podléhající dani může v plné výši odpočíst DPH, které podléhají zboží a služby nabyté při uskutečňování jejich zdanitelných plnění²². Je rovněž nesporné, že podle ustálené judikatury představuje nárok na odpočet DPH, jakožto nedílná součást mechanismu DPH, základní zásadu společného systému DPH, a nemůže tedy být v zásadě omezen²³.

86. Jak Komise správně uvedla, tato zásada však nemá vyšší hodnotu než právní předpisy. V čl. 17 odst. 2 šesté směrnice je stanovena

22 — Výše uvedený rozsudek *Nordania Finans a BG Factoring* (bod 19).

23 — Rozsudky ze dne 10. července 2008, *Sosnowska* (C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, body 14 a 15, jakož i citovaná judikatura) a výše uvedený rozsudek *PARAT Automotive Cabrio* (bod 15).

obecným způsobem a může být předmětem omezení a odchylek stanovených výslovně touto směrnicí²⁴. Zásada neutrality a nárok na odpočet nemohou tedy vést k nepoužití ustanovení vnitrostátního práva, které provádí takové odchýlné ustanovení šesté směrnice, nebo k jeho prohlášení za nepoužitelné.

87. Výše bylo uvedeno, že ustanovení zákona o DPH v rozsahu, v němž osvobozují prodej nové nemovitosti a zatěžují DPH stavbu nemovitostí prováděnou společností na vlastní účet, jsou v souladu se šestou směrnicí. Důsledky těchto právních předpisů pro společnost NCC jsou mimoto přesně takové, jakých chtěl vnitrostátní zákonodárce dosáhnout, a sice dostat stavební podniky, které prodávají nemovitosti, jež samy postavily, do stejné situace, v jaké se nacházejí prodejci nemovitostí, kteří musí svěřit tuto stavbu třetím podnikům.

88. Účinky uvedených právních předpisů kritizovaných společností NCC vyplývají tedy z výjimek ze zásady neutrality výslovně stanovených šestou směrnicí a záměrně uplat-

24 — Výše uvedený rozsudek *PARAT Automotive Cabrio* (bod 18).

něných dánskou vládou na základě těchto ustanovení.

89. Jsem proto toho názoru, že za současného stavu obsahu šesté směrnice nebrání zásada neutrality DPH tomu, aby obrat z prodeje nemovitostí prováděného společností NCC byl zohledněn ve jmenovateli zlomku stanoveného článkem 19 šesté směrnice jakožto obrat vztahující se ke zdanitelnému plnění.

90. S ohledem na tyto úvahy navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby rozhodl tak, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tomto smyslu, že prodej nemovitostí postavených na vlastní účet, prováděný stavebním podnikem – pokud stavba těchto nemovitostí podléhá DPH a následný prodej těchto nemovitostí je osvobozen od daně – nemůže být „příležitostným plněním“ ve smyslu tohoto ustanovení, jestliže je tento prodej, jako v projednávané věci, přímým, soustavným a nutným pokračováním ve stavební činnosti.

IV – Závěry

91. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na předběžné otázky položené Østre Landsret takto:

„Článek 19 odst. 2 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, musí být vykládán v tom smyslu, že prodej nemovitostí postavených na vlastní účet, prováděný stavebním podnikem – pokud stavba těchto nemovitostí podléhá dani z přidané hodnoty a následný prodej těchto nemovitostí je osvobozen od daně – nemůže být „příležitostným plněním“ ve smyslu tohoto ustanovení, jestliže je tento prodej, jako v projednávané věci, přímým, soustavným a nutným pokračováním ve stavební činnosti.“