



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 10. dubna 2014¹

Věc C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

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

„DPH — Zdanitelná plnění — Dodání za protiplnění — První využití, místním územně správním celkem, prostor, které pro něj byly postaveny na jeho pozemku — Plnění poskytovaná v rámci výkonu veřejné správy a jako osoba povinná k dani“

1. Místní územně správní celek (který se, na základě článku 4 odst. 5 šesté směrnice², nepovažuje za osobu povinnou k dani v souvislosti s výkonem činnosti nebo poskytováním plnění, při nichž vystupuje jako orgán veřejné správy) si objednal výstavbu kancelářské budovy na svém pozemku. Ke stavebním pracím byla naúčtována daň z přidané hodnoty. Budova je využívána zejména pro činnosti v rámci výkonu veřejné správy, ale i pro podnikatelské činnosti zahrnující poskytování zdanitelných i od daně osvobozených plnění. Z důvodů zjevně spojených se zavedením národního vyrovnávacího fondu DPH, který umožňuje kompenzaci zatížení způsobeného zaplacením daně na vstupu, usiluje místní územně správní celek o to, aby první využití budovy bylo považováno za zdanitelné dodání sobě samému („dodání sobě samému“). Správce daně s tímto nesouhlasí. Hoge Raad der Nederlanden (nizozemský Nejvyšší soud) se táže, zda je výklad ve smyslu dodání sobě samému v souladu se šestou směrnicí.

Právní rámec

Šestá směrnice

2. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem daně z přidané hodnoty „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

3. Podle čl. 4 odst. 1 a 2 této směrnice se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně nějakou hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. To zahrnuje veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb a „využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, 13.6.1977, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23; „šestá směrnice“). Šestá směrnice, která platila v době původního řízení, byla nahrazena bez zásadních změn směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1).

4. Podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice se státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty 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. Při výkonu těchto činností či plnění se nicméně tyto subjekty považují za osoby povinné k dani, pokud by jejich nepodléhání dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže. Rovněž se považují za osoby povinné k dani, vykonávají-li jakoukoli z činností (jež jsou všechny obchodní či hospodářské povahy) uvedenou v příloze D šesté směrnice.

5. Článek 5 odst. 1 šesté směrnice definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Podle čl. 5 odst. 5 mohou členské státy považovat předání určitých stavebních prací za takové dodání. Podle čl. 5 odst. 6 směrnice platí, že „použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu [...], popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku“, považuje se takové použití rovněž za dodání za protiplnění, pokud byla DPH na vstupu plně nebo zčásti odpočitatelná.

6. Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice 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“.

7. Článek 6 odst. 1 šesté směrnice definuje poskytování služeb jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5“. Podle čl. 6 odst. 2 písm. a) se toto vztahuje i na „využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná“. Článek 6 odst. 3 umožňuje členským státům za určitých okolností považovat za rovnocenné s poskytováním služeb za protiplnění i služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro účely svého podnikání, pokud by DPH z takových služeb nebyla plně odpočitatelná, kdyby byly tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.

8. (Nepřavá) plnění upravená v článku 5 odst. 6 a 7 a článku 6 odst. 2 a 3 šesté směrnice jsou někdy označována jako „dodání sobě samému“.

9. Podle článku 11 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice má být základem daně při dodání zboží uvedeném v čl. 5 odst. 6 a 7 kupní cena tohoto zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená k okamžiku dodání; a při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 celé náklady, které osoba povinná k dani musela na poskytování těchto služeb vynaložit.

10. Podle článku 17 odst. 1 šesté směrnice vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Článek 17 odst. 2 dále upřesňuje, že jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odečíst od daně, kterou je povinna odvést, mj. DPH splatnou nebo již odvedenou s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány či poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (článek 17 odst. 2 písm. a)), a DPH splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a) a čl. 6 odst. 3 (čl. 17 odst. 2 písm. c)).

11. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není, čl. 17 odst. 5 první pododstavec šesté směrnice stanoví, že „je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění“ (podrobná pravidla jsou vymezena v článku 19). Tento podíl se stanoví pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani. Článek 20 stanoví, že odpočet se v případě

potřeby opravy, zejména je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok, nebo jestliže se změnilы okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let. U nemovitého majetku může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

Judikatura ohledně „dodání sobě samému“ podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice

12. V rozsudku *Gemeente Vlaardingen*³, kde šlo o to, že si městský úřad najal externího dodavatele, aby přestavěl hřiště ve vlastnictví prvně uvedeného („materiál daný k dispozici“) z travnatého na umělý povrch, Soudní dvůr uvedl mimo jiné:

„25. Uvedený čl. 5 odst. 7 písm. a) se vztahoval na případy, kdy se mechanismus odpočtu obecně stanovený šestou směrnicí nemohl použít. Jestliže je zboží použito pro hospodářskou činnost zdaněnou na výstupu, je odpočet daně zatěžující toto zboží na vstupu nutný, aby bylo zamezeno dvojímu zdanění. Pokud je oproti tomu zboží pořízené osobou povinnou k dani použito pro účely plnění osvobozených od daně, nemůže dojít k odpočtu daně zatěžující zboží na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 30. března 2006, *Udenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24; ze dne 12. února 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, Sb. rozh. s. I-839, bod 28, a ze dne 16. února 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 44). [...] [Č]l. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice se týkal zejména tohoto případu, kdy je odpočet na výstupu částky DPH zaplacené na vstupu vyloučen, neboť je hospodářská činnost vykonávaná na výstupu osvobozena od DPH.

26. [...] [P]ředeevším [...] umožňuje uvedené ustanovení [čl. 5 odst. 7 písm. a)] členským státům upravit daňové právní předpisy tak, aby podniky, které nemohou z důvodu výkonu činnosti osvobozené od DPH odpočíst DPH, kterou zaplatily při nabytí podnikového majetku, nebyly znevýhodněny vůči soutěžitelům, kteří vykonávají stejnou činnost prostřednictvím majetku, který získali bez zaplacení DPH tím, že jej sami vyrobili, nebo jej obecně získali „v rámci podnikání“. Aby tito soutěžitelé podléhali stejné daňové zátěži, kterou nesou podniky, jež nabyly majetek u třetí osoby, čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice poskytuje členským státům možnost postavit použití zboží získaného v rámci podnikání pro účely osvobozených činností podniku na roveň dodání za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 a čl. 5 odst. 1 této směrnice, a podrobit tedy uvedené použití DPH.

27. Aby tato možnost [...] mohla být využita způsobem, který skutečně odstraňuje veškerou nerovnost v oblasti DPH mezi osobami povinnými k dani, které nabyly majetek u jiné osoby povinné k dani, a těmi, které jej nabyly v rámci podnikání, je třeba [...] chápat pojmy „zboží vyrobeno, postaveno, vytěženo, zpracováno, [...] v rámci tohoto podnikání“ v tom smyslu, že zahrnují nejen zboží zcela vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované dotčeným podnikem samotným, ale také to zboží vyrobené, postavené, vytěžené nebo zpracované třetí osobou z materiálu daného k dispozici uvedeným podnikem.

13. Soudní dvůr rozhodl, že podle článku 5 odst. 7 písm. a) v kombinaci s článkem 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice „použití pozemků osobou povinnou k dani, která je jejich majitelem a která je nechala přestavět třetí osobou, pro účely hospodářské činnosti osvobozené od DPH, může podléhat DPH, jejímž základem bude součet hodnoty pozemku, na kterém se tato hřiště nacházejí, a nákladů na jejich přestavbu, pokud uvedená osoba povinná k dani ještě nezaplatila DPH z této hodnoty a těchto nákladů a za podmínky, že se na dotčené pozemky nevztahuje osvobození stanovené v čl. 13 části B písm. h) uvedené směrnice“ (což je „dodání nezastavěného pozemku kromě stavebního pozemku“).

3 — Rozsudek ze dne 8. listopadu 2012, *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11).

14. Již dříve, v bodě 33 rozsudku ve věci Uudenkaupungin kaupunki⁴, Soudní dvůr uvedl, v souvislosti s činnostmi obce, které nebyly vyloučeny z působnosti DPH na základě článku 4 odst. 5 šesté směrnice, že „čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 mohou být použity pouze v případě změny použití dotyčné nemovitosti pro soukromou potřebu, ale nikoliv v případě změny použití tohoto zboží pro účely činnosti osvobozené od daně“.

Judikatura ohledně zařazení majetku používaného ke smíšeným účelům

15. Ustálená judikatura Soudního dvora, pokud jde o otázku zařazení majetku používaného ke smíšeným účelům mezi obchodní či osobní majetek, byla nedávno shrnuta v rozsudku Van Laarhoven⁵:

„25. [...] v případě, že je investiční majetek užíván jak pro podnikatelské, tak i soukromé účely, má osoba povinná k dani právo zvolit si pro účely DPH, zda učiní celý tento majetek součástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, a tím ho zcela vyloučí ze systému DPH, anebo zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (viz rozsudky ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23 a citovaná judikatura, a ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 21).

26 Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem užívaným jak pro podnikatelské, tak soukromé účely jako s majetkem podniku, je DPH splatná na vstupu při pořízení tohoto majetku v zásadě odpočitatelná okamžitě a v celém rozsahu (výše uvedené rozsudky Charles a Charles-Tijmens, bod 24, a Wollny, bod 22).[⁶]

27 V takovém případě však nárok na úplný a okamžitý odpočet DPH zaplacené při pořízení vede k odpovídající povinnosti zaplatit DPH za užívání majetku podniku pro soukromé účely (viz výše uvedené rozsudky Charles a Charles-Tijmens, bod 30, a Wollny, bod 24). Za tímto účelem čl. 6 odst. 2 písm. a) považuje využívání pro soukromé účely za poskytování služeb za protiplnění, takže osoba povinná k dani musí podle čl. 11 části A odst. 1 písm. c) této směrnice zaplatit DPH z výdajů spojených s tímto využíváním (viz rozsudek ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, body 42 a 43)“.

16. Výhoda takového postupu pro osobu povinnou k dani byla vysvětlena následovně v bodě 74 stanoviska generálního advokáta Jacobse v rozsudku Charles a Charles-Tijmens:

„[...] i kdyby její soukromá spotřeba podléhala DPH tak jako u jakéhokoliv jiného soukromého spotřebitele, osoba povinná k dani může v některých případech získat určité daňové zvýhodnění na základě použití čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2, jelikož kromě jiného:

— je odpočet okamžitý, kdežto zdanění je odloženo a rozloženo po dobu soukromého užívání poskytující možnou výhodu peněžního toku;

4 — Již uvedený v bodě 25 rozsudku Gemeente Vlaardingen v bodě 12 výše.

5 — Rozsudek ze dne 16. února 2012, Van Laarhoven (C-594/10). Viz také rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, Sb. rozh. s. I-3251, bod 39 a násl.)

6 — Tento přístup byl změněn ustanovením článku 168a odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES, zavedeným s účinností od 1. ledna 2011 směrnicí Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 10, 15.1.2010, s. 14), podle kterého zejména platí, že: „V případě nemovitosti, která tvoří součást obchodního majetku osoby povinné k dani a která je užívána jak pro účely jejího podnikání, tak pro její soukromou potřebu nebo soukromou potřebu jejích zaměstnanců, či obecněji k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, je DPH u výdajů souvisejících s touto nemovitostí odpočitatelná [...] pouze do výše podílu, v jakém je nemovitost užívána pro účely podnikání osoby povinné k dani.“ Podle článku 168a odst. 2 mohou členské státy uplatnit stejné pravidlo i na další zboží. Vzhledem k časové působnosti ovšem nemá tato nová legislativní úprava žádný vliv na případ v původním řízení.

- je DPH vyměřena z nákladů za používané zboží nebo služby, které jsou pravděpodobně nižší než cena, za kterou by je mohli pořídit jako soukromá osoba od jiného podnikatele;
- v případě investičního majetku včetně nemovitého majetku náklady osoby povinné k dani poskytující službu využívání zboží nebo majetku (a tedy daně na výstupu) mohou být zvláště nízké ve vztahu k nákladům pořízení (a tedy k odpočitatelné dani na vstupu), takže soukromé využívání ponese ve skutečnosti snížené daňové zatížení, zvýhodnění, které se pravděpodobně zvýší s podílem soukromého využívání“.

17. V rozsudku Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (dále jen „VNLTO“)⁷ Soudní dvůr nicméně došel v podstatě k názoru, že zásady, kterými se řídí možnost zařazení investičního majetku mezi obchodní nebo osobní majetek (to znamená mezi majetek, který je užíván v rámci činnosti osoby povinné k dani, nebo mezi majetek, který je užíván pro potřeby soukromé osoby) nelze použít v situaci, kdy osoba povinná k dani vykonává zároveň podnikatelské činnosti, které podléhají DPH, i nepodnikatelské činnosti, které DPH nepodléhají. Na využívání zboží a služeb, které byly součástí podniku pro účely jiných plnění než zdanitelných plnění osoby povinné k dani, tak nebylo možné použít čl. 6 odst. 2 písm. a) a čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, jelikož DPH splatná v souvislosti s nabytím tohoto zboží a služeb a vztahující se k těmto plněním nebyla odpočitatelná.

18. Na rozdíl od situace ve věci Charles a Charles-Tijmens, která se týkala „nemovitosti tvořící součást aktiv podniku před tím, než byla částečně určena k soukromému využití, které již pojmově nijak nesouviselo s podnikáním osoby povinné k dani“, se situace ve věci VNLTO týkala „jiných plnění, než jsou zdanitelná plnění VNLTO, která spočívají v zabezpečení ochrany obecných zájmů jeho členů a která nelze v projednávané věci považovat za činnosti jiné než činnosti podniku, jelikož představují hlavní předmět činnosti tohoto sdružení“⁸.

Nizozemská právní úprava

19. Podle čl. 3 odst. 1 Wet op de Omzetbelasting (zákon o dani z obratu; ve znění účinném v roce 2002) dodání zboží zahrnuje mimo jiné:

„c) dodání nemovitých věcí osobou, která je vytvořila, s výjimkou nezastavěných pozemků, které nejsou stavebními pozemky [...]

[...]

h) použití zboží vyrobeného ve vlastním podniku pro účely podnikání, pokud toto zboží, bylo-li by dodáno podnikatelem, podléhá dani, v jejímž případě je zcela nebo zčásti vyloučeno právo na odpočet; zboží vyrobené na objednávku z dodaného materiálu, včetně pozemků, se považuje za zboží vyrobené ve vlastním podniku; ustanovení této části se nepoužijí na nezastavěné pozemky, které nejsou stavebními pozemky [...]⁹.

20. Článek 11 odst. 1 písm. a) pododst. 1 stejného zákona stanoví, že dodání nemovitostí a převod práv, kterými jsou zatíženy, na straně jedné, s výjimkou dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, uskutečněné do dvou let od začátku jejich užívání, a dodání stavebních pozemků na straně druhé je osvobozeno od DPH.

7 — Již uvedený v bodě 25 rozsudku Gemeente Vlaardingen (bod 12 výše), body 26 až 40. Viz také rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, body 26 až 31).

8 — Bod 39 rozsudku VNLTO.

9 — Článek 3 odst. 1 písm. h) vychází z čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

21. Podle čl. 3 odst. 1 písm. a) Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (Prováděcí nařízení o dani z obratu; ve znění účinném v roce 2002) se orgány veřejné správy považují za osoby povinné k dani, pokud jde o dodání nemovitostí¹⁰.

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (zákon o vyrovnávacím fondu DPH) nabyl účinnosti 1. ledna 2003. Článek 2 zřizuje vyrovnávací fond DPH v rámci ministerstva financí. Podle článku 3 tohoto zákona mají osoby veřejného práva nárok na příspěvek z tohoto fondu za účelem pokrytí daně z obratu naúčtované v souvislosti se zbožím a službami k jiným než podnikatelským účelům. Článek 13 odst. 1 písm. a) vylučuje dodání provedená před nabytím účinnosti tohoto zákona z nároku na příspěvek.

Skutkové okolnosti, řízení a předběžná otázka

23. Gemeente 's-Hertogenbosch (obec 's-Hertogenbosch; „Gemeente“) je místním územně správním celkem a jako takový se podle čl. 4 odst. 5 šesté směrnice nepovažuje za osobu povinnou k dani, pokud jde o činnosti a plnění, která poskytuje při výkonu veřejné správy. Zároveň se ale zabývá i určitými podnikatelskými činnostmi, z nichž některé podléhají dani a jiné jsou od daně osvobozeny.

24. Obecně vzato má tak Gemeente nárok na odpočet daně na vstupu ze zboží a služeb, které obdržela pro účely jejích podnikatelských činností podléhajících dani, ale nikoli z těch, které obdržela pro účely buď jejích činností v rámci výkonu veřejné správy, nebo pro účely jejích podnikatelských činností osvobozených od daně.

25. V roce 2000 si Gemeente objednala výstavbu budovy úřadu na vlastním pozemku¹¹. Ve svém daňovém přiznání za červenec 2002 (před zřízením vyrovnávacího fondu DPH) vykázala daň na vstupu ve výši 287 999 eur v souvislosti s touto výstavbou. Budova začala být obývána dne 1. dubna 2003 (po zřízení fondu).

26. Využívání budovy ze strany Gemeente bylo rozděleno následovně: 94 % pro činnosti v rámci výkonu veřejné správy (nepodléhající DPH a tudíž neopravňující k odpočtu daně na vstupu), 5 % pro podnikatelské činnosti podléhající dani (podléhající DPH a opravňující k odpočtu daně na vstupu) a 1 % pro podnikatelské činnosti osvobozené od daně (podléhající DPH a neopravňující k odpočtu daně na vstupu)¹².

27. Z vyjádření Gemeente vyplývá, že se původně rozhodla, v souladu s judikaturou Soudního dvora týkající se zařazení majetku pro smíšené účely¹³, zařadit budovu mezi svůj obchodní majetek, aby mohla získat nárok na plný odpočet DPH na vstupu během výstavby. V souvislosti s rozsudkem VNLTO¹⁴ nicméně později došla k názoru, že takové zařazení není v tomto případě možné, a svůj přístup změnila.

28. Gemeente stále usiluje o odpočet celé částky ve výši 287 999 eur daně na vstupu za dodávky obdržené v roce 2002, nyní ovšem na základě toho, že první využití budovy v roce 2003 představovalo zdanitelné dodání sobě samému v souladu s článkem 3 odst. 1 písm. h) Wet op de Omzetbelasting a článkem 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice; Gemeente argumentuje, že plnění na vstupu v roce 2002 byla tudíž obdržena pro účely zdanitelného plnění na výstupu, čímž jí vzniklo okamžité právo na plný odpočet daně.

10 — Podle článku 4 odst. 5, druhého pododstavce šesté směrnice.

11 — Podle Gemeente bylo součástí tohoto projektu zbourání stávající budovy s výjimkou jejího průčelí a následně výstavba nové budovy za tímto průčelím.

12 — Rozdělení bylo zjevně dohodnuto mezi Gemeente a správcem daně.

13 — Viz bod 15 výše.

14 — Viz bod 17 výše.

29. Správce daně s takovou analýzou nesouhlasí. Podle jeho názoru lze uplatnit odpočet pouze na 6 % daně na vstupu naúčtované v roce 2002, což odpovídá podílu činností Gemeente, které podléhají DPH.

30. Hoge Raad po jednání v rámci odvolacího řízení popisuje čtyři možné výklady šesté směrnice¹⁵, není si ale jist, který z nich by má být ten správný. Z tohoto důvodu se rozhodl položit Soudnímu dvoru následující otázku:

„Má být čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že k dodání za protiplnění dochází v situaci, kdy obec začne užívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou bude využívat v rozsahu 94 % pro činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy, a v rozsahu 6 % pro své činnosti jako osoba povinná k dani – z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odpočet daně?“

Různá hlediska

31. Kromě vlastní analýzy Hoge Raad uvedené v předkládacím rozhodnutí bylo písemné vyjádření dále předloženo ze strany Gemeente, řecké a nizozemské vlády a Komise, všechny z nich poskytly též ústní vyjádření na jednání dne 22. ledna 2014.

32. Soudnímu dvoru se v podstatě navrhuje dvě hlavní linie přístupu.

33. První z nich (který nazývám „přístup dodání sobě samému“ a který shrnuje tři z možných přístupů Hoge Raad) předpokládá, že na situaci v původním řízení se vztahuje článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Tento předpoklad sdílí řecká a nizozemská vláda a je také základem současného stanoviska poskytnutého ze strany Gemeente.

34. Druhý přístup (který nazývám „přístup zařazení“) předpokládá, že v roce 2002 Gemeente zařadila zmíněnou budovu mezi svá obchodní a soukromá aktiva, čímž určila následný vztah k DPH i to, že čl. 5 odst. 7 písm. a) se neuplatní. Tento přístup výrazně upřednostňuje Komise a zdá se, že byl původně zastáván také ze strany Gemeente. Jeden přístup nicméně nemusí být zcela nezávislý na druhém; za určitých okolností by mohlo jít zkombinovat oba dva přístupy (viz bod 39 níže).

35. Podle přístupu dodání sobě samému se má za to, že Gemeente budovu sama „vyrobila“ (neboť poskytla pozemek a původní průčelí konečné budovy s tím, že zbylé zboží a služby pořídila externě) v roce 2002 a že jí posléze sama sobě „dodala“, když ji v roce 2003 začala užívat, jak je předpokládáno v čl. 5 odst. 7 šesté směrnice.

36. Podle první varianty tohoto přístupu, tak jak ji popsal Hoge Raad, by mělo dojít k odpočtu 6 % DPH naúčtované za dodání v roce 2002, což představuje rozsah, ve kterém byla budova v konečném důsledku využívána pro účely podnikání. Zmíněné dodání sobě samému v roce 2003 by pak pro účely uložení a odpočtu DPH nebylo zohledněno, neboť se týkalo pouze stejného (zanedbatelného) podílu využití budovy pro účely podnikání. Tato varianta nebyla upřednostňována v žádném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru.

37. Podle druhé ze tří variant popsaných Hoge Raad by měla být DPH z dodávek v roce 2002 plně odpočitatelná z důvodu využití těchto dodávek na zdanitelné plnění na výstupu, konkrétně již zmíněné dodání sobě samému v roce 2003, které by rovněž mělo plně podléhat placení DPH. Odpočet by tudíž měl být uplatněn ve vztahu k 5 % DPH za dodání sobě samému (odpovídající 5 % podnikatelské činnosti podléhající dani) a nikoliv ve vztahu k 95 % DPH (odpovídající 94 % činnosti v rámci výkonu veřejné správy a 1 % podnikatelské činnosti osvobozené od daně). To odpovídá současnému postoji, který zastává Gemeente. Komise tento závěr uznává jako jeden z možných, nicméně se k němu

15 — Viz body 35 až 38 níže.

nepřiklání. Podle jejího názoru by ovšem tato varianta přístupu dodání sobě samému, pokud by byla určena jako ta správná, měla být zkombinována s přístupem zařazení tak, aby následné využívání budovy ze strany Gemeente pro účely jejích činností v rámci výkonu veřejné správy bylo považováno za rovnocenné s využíváním k jiným účelům než pro účely jejího „podnikání“ ve smyslu šesté směrnice a tudíž za rovnocenné s poskytováním služeb za protiplnění podléhajícím dani v souladu s čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

38. Podle třetí varianty Hoge Raad by zmíněné dodání sobě samému v roce 2003 mělo být považováno za zdanitelné pouze v rozsahu poměru využívání budovy pro účely podnikání, tj. 6 %; následkem toho by měl být odečten pouze podíl daně na vstupu z dodání v roce 2002 ve stejné výši. Tato varianta všeobecně odpovídá stanovisku řecké a nizozemské vlády.

39. Podle přístupu zařazení se má za to, že Gemeente zařadila dodávky od externích dodavatelů v roce 2002 (spolu s budovou, jejíž součástí byly) mezi svůj obchodní majetek, aby mohlo dojít k plnému odpočtu DPH na vstupu. Protože Gemeente posléze využívala budovu v rozsahu 94 % pro účely, při nichž jednala jako osoba nepovinná k dani a tudíž jako konečný spotřebitel, měla by si, podle článku 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, načítovat neodpočitatelnou DPH k nákladům na zpřístupnění budovy pro tyto účely. Pokud jde o zbývajících 6 % z původního odečtu, mělo by dojít k rozdělení mezi 1 % odpovídající využívání budovy pro plnění podniku osvobozená od daně a 5 % odpovídající využívání pro zdanitelná plnění. Komise je alternativně názoru, že tento přístup by měl být použit v souvislosti s dodáním sobě samému v roce 2003 v souladu s článkem 5 odst. 7 písm. a), pokud se zjistí, že k takovému dodání došlo (viz bod 37 výše).

40. S přístupem zařazení jako takovým Hoge Raad ve svém vyjádření nepočítá, považuje nicméně za možné, že čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice se nepoužije vůbec, neboť zde neexistuje žádné ustanovení pro jakýkoli mechanismus odpočtu pro orgány veřejné správy spojené s tímto článkem; pokud by k tomu došlo, bylo by samozřejmě možné použít přístup zařazení. Tento přístup je ovšem upřednostňovaným závěrem Komise a odpovídá zjevně i původnímu hlavnímu argumentu Gemeente. Problémem – zdůrazňovaným zejména ze strany nizozemské vlády, ale uznaným též ze strany Gemeente – je otázka, zda je možné, v návaznosti na rozsudek ve věci VNLTO, použít judikaturu Soudního dvora ohledně zařazení mezi obchodní a osobní majetek za daných okolností původního řízení. Komise žádný takový problém neshledává¹⁶.

Posouzení

Význam vyrovnávacího fondu DPH

41. Z vyjádření zúčastněných se zdá, že důvody Gemeente pro závěr, který nyní zastává, souvisí se zavedením vyrovnávacího fondu DPH, ke kterému došlo dne 1. ledna 2003. Kompenzaci z tohoto fondu bylo možné uplatnit na zdanění v podobě neodpočitatelné DPH za rok 2003, nikoli ovšem na obdobné zdanění v roce 2002. Jeví se tak, že by bylo v zájmu Gemeente, aby na DPH načítovanou za dodání v roce 2002 bylo možné uplatnit plný odpočet a aby k načítování neodpočitatelné DPH došlo pouze v roce 2003.

42. Z informací ve spisu nicméně nebylo původně jasné, v jakém rozsahu může být existence vyrovnávacího fondu DPH relevantní pro analýzu předběžné otázky. Zdálo se, že by kompenzace z tohoto fondu mohla dosahovat ekvivalentu odpočtu, čímž by mohla narušovat fungování společného systému DPH.

16 — Viz bod 55 a násl. tohoto stanoviska.

43. Tyto pochybnosti byly z větší části rozptýleny při ústním jednání. Nyní tomu rozumím tak, že financování místní samosprávy ze strany ústřední vlády v Nizozemsku probíhá převážně skrze Gemeentefonds („obecní fond“), ze kterého mohou orgány místní samosprávy, za podmínek daných určitými kritérii včetně jejich velikosti a počtu obyvatel, čerpat prostředky na pokrytí svých výdajů. Do konce roku 2002 obce dostávaly paušální příspěvky z tohoto fondu s ohledem na jejich veškeré výdaje včetně případné DPH. Vyrovnávací fond DPH byl od obecního fondu oddělen v roce 2003 – výsledkem je, že samotná DPH je nyní oddělena od výdajů osvobozených od DPH – s cílem zajistit, aby veškerá DPH na dodávky pro účely činností v rámci výkonu veřejné správy, které tím pádem nepodléhají DPH, a pouze taková DPH, zakládala nárok na kompenzaci. Tento systém, jak bylo objasněno nizozemskou vládou a potvrzeno Komisí, není fiskálním, nýbrž rozpočtovým opatřením, a jeho účelem je zajistit náležité financování výdajů orgánů místní samosprávy a eliminovat zkresení cen, pokud jde o rozdíly mezi službami zajišťovanými interně a externě.

44. Pokud je toto porozumění správné, zdá se mi, že není pravděpodobný vznik žádného zjevného narušení systému DPH, pokud jde o rozdíl mezi situací, ve které by Gemeente mohla dodání za rok 2002 považovat za rovnocenné se vstupy v rámci zdanitelného dodání sobě samému v roce 2003, a situací, kdy by takto jednat nemohla. V prvním případě by byla DPH z těchto vstupů odpočitatelná v roce 2002, a tudíž by nemohla být zohledněna pro účely kompenzace z obecního fondu za tento rok, zatímco u DPH z dodání sobě samému by vznikl nárok na kompenzaci z vyrovnávacího fondu DPH v roce 2003. V druhém případě by byly náklady včetně DPH zohledněny při výpočtu kompenzace z obecního fondu v roce 2002 a v roce 2003 by se již žádná DPH neplatila.

45. Za těchto okolností nebudu dále zvažovat význam vyrovnávacího fondu DPH a navrhuji Soudnímu dvoru, aby tak rovněž nečinil. Pokud by nicméně vnitrostátní soud došel k závěru, že použití vyrovnávacího fondu DPH by mohlo narušovat systém DPH, musel by tento fakt zohlednit a v případě potřeby znovu požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce v tomto ohledu.

Konečný závěr

46. Gemeente zaplatila DPH na vstupu v roce 2002 za dodávky, které obdržela za konečným účelem využívat budovy úřadu v rozsahu 94 % pro činnosti v rámci výkonu veřejné správy (nepodléhající DPH a tudíž neopravňující k odpočtu daně na vstupu), 5 % pro činnosti podléhající dani (podléhající DPH a opravňující k odpočtu daně na vstupu) a 1 % pro činnosti osvobozené od daně (podléhající DPH a neopravňující k odpočtu daně na vstupu).

47. V konečném důsledku tedy musí jakýkoli závěr, aby byl v souladu se systémem šesté směrnice, umožňovat právo na odpočet s ohledem na 5 % podíl využívání budovy pro účely zdanitelných výstupů, nikoli však s ohledem na zbytek¹⁷.

48. Zdá se, že na tomto konečném závěru se shoduje Hoge Raad a všichni zúčastnění, kteří se před Soudním dvorem vyjádřili.

49. Problémem zůstává určení způsobu, jakým by mělo být tohoto závěru náležitě dosaženo na základě různých ustanovení šesté směrnice a jejich výkladu v judikatuře Soudního dvora, neboť na tom zatím ke shodě nedošlo.

17 — Viz také věc *Securenta*, uvedená v pozn. 7, bod 37.

Význam rozsudku ve věci VNLTO

50. Podle mého názoru je jako první třeba vyřešit otázku, zda je použití přístupu zařazení vyloučeno rozsudkem Soudního dvora ve věci VNLTO¹⁸. Pokud by tomu tak bylo, není třeba nadále tento přístup vůbec zvažovat. Pokud nikoli, bude nezbytné určit, zda je možné použít přístup dodání sobě samému, a pokud bychom došli k názoru, že ano, posoudit, do jaké míry by bylo možné tyto dva přístupy navzájem zkombinovat.

51. Pokud jde o rozsudek VNLTO, lze podle mého názoru těžko nesouhlasit s názorem Gemeente a nizozemské vlády, že Soudní dvůr fakticky rozhodl, že pokud činnost osoby povinné k dani zahrnuje zároveň plnění (zdanitelná či od daně osvobozená), která podléhají DPH, a plnění, která DPH nepodléhají, není možné zvolit či použít mechanismus stanovený v judikatuře ohledně zařazení investičního majetku pro smíšené účely. Přestože odůvodnění rozsudku by mohlo být podrobnější a jasnější, zdá se, že odpovídá podrobnější analýze poskytnuté generálním advokátem Mengozzim v bodech 20 až 57 jeho stanoviska v uvedené věci. Plně se mohou ztotožnit s tvrzením, že věta „[v]yužívání [...] pro soukromou potřebu [...] nebo pro potřebu [...] k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“ uvedená v článku 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice se zjevně nevztahuje na využívání pro účely související s podnikem, které ovšem nepodléhají DPH.

52. Případ VNLTO se týkal sdružení zemědělských podniků, které bylo financováno z pravidelných členských příspěvků a které podporovalo zájmy zemědělského sektoru v částech Nizozemska. Tato činnost, která byla hrazena obecně spíše z pravidelných příspěvků než ze zvláštních poplatků, nebyla vykonávána za protiplnění, a proto nepodléhala DPH. Sdružení VNLTO nicméně také poskytovalo svým členům a třetím osobám jednotlivé služby, na které vydávalo faktury a které představovaly dodání za protiplnění podléhající DPH. Otázka určená Soudnímu dvoru byla, zda je možné použít čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice na případy využívání – pro účely plnění nepodléhajících DPH – zboží a služeb nabytých sdružením VNLTO a zařazených do jeho podniku. Odpověď byla záporná. Daná plnění nebylo možné považovat za plnění v rámci jiné činnosti než činnosti podniku, „jelikož představují hlavní předmět činnosti tohoto sdružení.“¹⁹

53. Současný případ se týká orgánu místní samosprávy, který se nepovažuje za osobu povinnou k dani, pokud jde o činnosti nebo plnění, která provádí v rámci výkonu veřejné správy a která tudíž nepodléhá DPH. Zdá se, že tyto činnosti představují jeho „hlavní předmět činnosti“. Orgán navíc poskytuje v rámci svých služeb zdanitelná i od daně osvobozená plnění, která ovšem podléhají DPH a v souvislosti s kterými se považuje za osobu povinnou k dani.

54. Podle mého názoru by se měly v obou případech uplatnit stejné zásady.

55. Od tohoto závěru mě neodrazují ani argumenty Komise, podle kterých se případ VNLTO týkal služeb, zatímco v současném případě jde o investiční majetek; příslušné činnosti nebo plnění v případě VNLTO nepodléhaly DPH z důvodu neexistence konkrétního protiplnění, zatímco v současném případě je to z důvodu, že Gemeente se nepovažuje za osobu povinnou k dani; a ve věci Uudenkaupungin kaupunki²⁰ Soudní dvůr akceptoval, že orgány veřejné správy měly možnost zařadit investiční majetek pro smíšené účely mezi obchodní majetek.

56. Zaprvé, rozhodnutí Soudního dvora a jeho odůvodnění v rozsudku VNLTO jasně odkazovalo na „zboží a služby“, a podle mě nic nenaznačuje tomu, že „zboží“ by mělo být chápáno pouze jako „zboží jiné než investiční majetek“, zatímco generální advokát Mengozzi ve své analýze došel k jasnému názoru²¹, že článek 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice nebylo možné za daných okolností v daném

18 — Viz body 17 až 18 výše.

19 — Rozsudek VNLTO, již uvedený v bodě 25 rozsudku Gemeente Vlaardingen v bodě 12 výše, bod 39.

20 — Již uvedený v bodě 25 rozsudku Gemeente Vlaardingen v bodě 12.

21 — Bod 57 stanoviska.

případě použít a to ani tam, kde šlo o investiční majetek. Zadruhé jsem toho názoru, že důvod, pro který činnosti nebo plnění nepodléhají DPH, by neměl být relevantní pro určení, zda slouží „[...] k jiným účelům než pro potřebu [jejího] podniku“; podle rozsudku VNLTO je stěžejní, jestli spadají pod „hlavní předmět činnosti“ dotčeného subjektu. Zatřetí, v rozsudku Uudenkaupungin kaupunki jsem nezjistila žádné známky toho, že by Soudní dvůr potvrdil názor, že orgánům veřejné správy byla dána možnost zařazení investičního majetku pro smíšené účely mezi obchodní majetek. Bod 34 tohoto rozsudku, na který se odvolává Komise, je formulován obecně a reaguje na obecnou námitku ze strany finské vlády, zatímco v bodě 33 Soudní dvůr jasně uvedl, že „čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 mohou být použity pouze v případě změny [v] použití dané nemovitosti [na použití] pro soukromou potřebu, ale nikoliv v případě změny [v] použití tohoto zboží [na použití] pro účely činnosti osvobozené od daně.“

57. Jsem proto názoru, že v projednávaném případě Gemeente nebyla oprávněna zvolit si zařazení budovy úřadu do rámce své činnosti jako osoby povinné k dani a tím pádem nebylo možné považovat její využívání pro činnosti v rámci výkonu veřejné správy za rovnocenné se zdanitelným poskytováním služeb za protiplnění.

Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice

58. Dále je nezbytné posoudit, zda se použije čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, a pokud ano, s jakým účinkem.

59. Toto ustanovení poskytuje členským státům možnost volby. Souhlasím nicméně s nizozemskou vládou, že jakmile členský stát jednou této možnosti využije – jak tomu bylo v případě Nizozemska – je nutné použít daný režim DPH v každé situaci, která splňuje podmínky uvedené v tomto ustanovení, v souladu s jejich zakotvením ve vnitrostátním právu. Platí samozřejmě i obráceně, že tento režim nelze použít, pokud dané podmínky nebyly naplněny.

60. Při výkladu čl. 3 odst. 1 písm. h) Wet op de Omzetbelasting ve smyslu čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice a příslušné judikatury jsem došla k názoru, že pokud osoba povinná k dani zároveň (i) vyrábí zboží v rámci svého podnikání (nebo poskytuje materiály, včetně pozemků, pro zboží vyráběné na objednávku) a (ii) využívá vyrobené zboží pro účely svého podnikání a v případě, že by (iii) DPH na toto zboží nebyla plně odpočitatelná, pokud by zboží bylo v celém rozsahu nabyto od jiné osoby povinné k dani, potom musí být využívání tohoto zboží pro účely podnikání považováno za zdanitelné plnění.

61. Tyto tři podmínky jsou kumulativní: pokud jsou všechny splněny, využívání pro účely podnikání je nutné považovat za zdanitelné plnění; pokud splněny nejsou, za zdanitelné plnění je považovat nelze.

62. Prima facie jsem nabyla dojmu, že v případě Gemeente tyto podmínky byly splněny. Budova úřadu byla vystavěna na objednávku s využitím (mimo jiné) pozemku a průčelí poskytnuté ze strany Gemeente – což je situace podobná té v případě Gemeente Vlaardingen. Jsem také názoru, že je nutné budovu považovat za vystavěnou v rámci podnikání Gemeente a využívanou pro účely tohoto podnikání; význam slova „podnikání“ v čl. 5 odst. 7 šesté směrnice musí být stejný jako v čl. 6 odst. 2, v paralelním kontextu dodání sobě samému. DPH na vstupu by ovšem nebylo možné odečíst v plné výši, pokud by budova byla v celém rozsahu nabyta od jiné osoby povinné k dani, neboť byla využívána i pro jiné účely než jen pro zdanitelná plnění.

63. V této souvislosti se nabízí otázka, zda je tato povrchní analýza chybná z důvodu, že budova byla využívána pro účely podnikání Gemeente jako osoby povinné k dani pouze ze 6 %.

64. Podle mého názoru tomu tak není. Článek 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice se zabývá vyloučením případů narušení hospodářské soutěže vyplývajících ze skutečností, že ti, kteří si vyrábí své vlastní vstupy, by byli zvýhodněni oproti těm, kteří musí tyto vstupy získávat externě, pokud daň na vstupu nelze zcela odečíst a oba typy vstupů by nebyly zdaněny stejným způsobem. Tato úvaha nezávisí na konkrétních hodnotách. Určujícím faktorem tudíž není rozsah zvýhodnění. To v žádném případě nelze stanovit poměrně: zvýhodnění plynoucí ze 6 % větší částky DPH může být větší než zvýhodnění z 94 % menší částky.

65. Následkem toho jsem nabyla dojmu, že převzetí budovy úřadu ze strany Gemeente (bez ohledu na to, kdy přesně k tomu došlo) v návaznosti na její výstavbu za použití částí poskytnutých Gemeente musí být považováno za zdanitelné dodání sobě samému podle čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice.

66. Je ovšem nutné mít na paměti, že takové zacházení nemůže hrát roli, pokud jde o dodávky v celém rozsahu uskutečněné jinou osobou povinnou k dani a posléze využité určitým způsobem, ať již je tento způsob jakýkoli. V rámci společného systému DPH by nemohlo sloužit žádnému reálnému cíli, pokud bychom jedno a to samé dodání jednou považovali za nabytí (plně zdanitelné a s plným odpočtem daně na vstupu) a podruhé za dodání sobě samému (plně zdanitelné a s žádným nebo pouze částečným odpočtem daně na vstupu), namísto jediného dodání s plným zdaněním a žádným nebo pouze částečným odpočtem. To znamená, že pokud by se daňové zacházení, které je předmětem původního řízení, mělo týkat pouze dodání zboží a poskytnutí služeb ze strany externích dodavatelů Gemeente, nezávisle na částech konečné stavby poskytnutých samotnou Gemeente, nebyl by zde žádný prostor pro použití čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice²².

67. Takové zacházení je možné (a povinné) pouze pokud jsou zcela splněny veškeré podmínky v čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice. Nelze ho tudíž uplatnit výlučně na dodání zboží a poskytnutí služeb ze strany externích dodavatelů Gemeente. Dodání sobě samému se musí týkat celé dodávky, a to včetně pozemku a existujícího průčelí. Pokud by tomu tak nebylo, nedošlo by zde k žádnému příspěví ze strany Gemeente a celé plnění by tak spadalo pod úpravu běžnými pravidly. Výše DPH, kterou by Gemeente měla být povinná zaplatit v souvislosti se zmíněným dodáním sobě samému, tudíž musí být vypočítána na základě celkové kupní ceny (pokud by to nebylo možné, pak na základě výrobní ceny v okamžiku plnění) veškerých částí pozemku a budovy v souladu s čl. 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice – za předpokladu, že z těchto částí²³ dosud nebyla odvedena daň.

68. Za předpokladu, že by ustanovení čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice mohlo a muselo být uplatněno na dodání budovy jako celku, se příkláním k názoru Gemeente, že by měla fakticky převážít varianta, která byla ze strany Hoge Raad navržena jako druhá (viz bod 37 výše); tuto variantu uznává, byť neupřednostňuje, také Komise.

69. Ustanovení čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice upravuje „použití osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání“ zboží vyrobeného v rámci tohoto podniku. Pokud tato situace nastane, takové použití může (a v členském státě, který si tuto možnost zvolil, musí) být považováno za dodání poskytnuté za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice, a tudíž za podléhající DPH. Zmíněné ustanovení neupravuje použití takového zboží pro účely, které jsou z části spojené s podnikáním osoby povinné k dani a z části nepodléhají systému DPH, ani režim, v rámci něhož by takové použití bylo považováno za dodání uskutečněné z části za protiplnění a z části nikoli. Ve skutečnosti účel, pro který je dodání poskytnuto, není v zásadě důležitý pro otázku, zda toto dodání podléhá dani či nikoli (přestože je důležitý pro otázku možného vzniku práva na odpočet DPH uplatněné na dodání).

22 — Viz také poznámka pod čarou č. 10 ve stanovisku generálního advokáta Mazáka ve věci Gemeente Vlaardingen, uvedené výše v poznámce pod čarou č. 3, a naopak bod 27 rozsudku v té samé věci.

23 — Viz rozsudek ve věci Gemeente Vlaardingen, uvedený výše v poznámce pod čarou č. 3, bod 30 a násl.

70. Pokud tedy došlo k dodání sobě samému, tak jak je upraveno v čl. 5 odst. 7 písm. a), takové dodání bude nutně zdanitelným plněním v celém svém rozsahu, s výjimkou případů zcela nebo částečně osvobozených od DPH.

71. V projednávaném případě se nezdá, že by bylo možné uplatnit jakékoli osvobození od daně na dodání sobě samému v případě budovy úřadu.

72. V návaznosti na to tak musí být takové dodání považováno za plně zdanitelné plnění na výstupu poskytnuté Gemeente. Ve výsledku se pak na jakoukoli DPH na vstupu za dodání ve prospěch Gemeente pro účely uvedeného zdanitelného plnění na výstupu, vztahuje nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

73. Pokud jde o samotné dodání sobě samému, Gemeente bude povinná k zaplacení DPH z celé hodnoty plnění. Na základě čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice pak má Gemeente nárok na odpočet daně na vstupu od daně na výstupu, kterou musí odvést správci daně, v rozsahu, ve kterém je budova využívána pro zdanitelná plnění Gemeente (v projednávaném případě jde o 5 %). Pro zbylých 95 %, která se týkají využívání pro jiná plnění, se žádný odpočet neuplatní.

74. Souhrnně řečeno, výklad, který navrhuji, by v současném případě vedl k následujícímu výsledku. První využití budovy ze strany Gemeente v roce 2003 bude považováno za dodání poskytnuté za protiplnění a zdanitelná částka musí být vypočítána, v souladu s čl. 11 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, z celé hodnoty dodávky, včetně pozemku, za předpokladu, že z něj již daň nebyla odvedena. Při vyúčtování DPH, ke které je povinna v souvislosti s uvedeným dodáním považovaným za dodání za protiplnění, bude mít Gemeente nárok na odpočet DPH na vstupu ze všech dodávek, které obdržela za tímto účelem včetně případných dodávek, které souvisí s pozemkem. Pokud bude budova v rámci činnosti Gemeente využívána pro další dodávky, může Gemeente uplatnit odpočet z daně na výstupu z těchto dodávek, podle čl. 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice, pouze ve výši takového podílu z DPH, k němuž je povinna v souvislosti s dodáním považovaným za dodání za protiplnění podle čl. 5 odst. 7 písm. a), jež odpovídá využívání budovy pro zdanitelná plnění, konkrétně, za okolností původního řízení, ve výši 5 %.

Závěry

75. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Hoge Raad takto:

Ustanovení čl. 5 odst. 7 šesté směrnice Rady č. 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 je třeba vykládat tak, že se vztahuje na situaci, kdy obec začne užívat budovu, kterou si nechala postavit na vlastním pozemku a kterou hodlá využívat v rozsahu 94 % pro činnosti, které vykonává v rámci výkonu veřejné správy, a v rozsahu 6 % pro své činnosti jako osoba povinná k dani – z toho v rozsahu 1 % pro plnění osvobozená od daně, která nezakládají právo na odpočet daně.