

VERENIGING NOORDELIJKE LAND- EN TUINBOUW ORGANISATIE

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

12. února 2009 *

Ve věci C-515/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 2. listopadu 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 22. listopadu 2007, v řízení

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. října 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummu a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království T. Harris, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Lasokem, QC,

- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 22. prosince 2008,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 6 odst. 2, jakož i čl. 17 odst. 2 a 6 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 „směrnice“).
- ² Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (dále jen „VNLTO“) a Staatssecretaris van Financiën, jehož předmětem je dodatečný výměr v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 směrnice stanoví:

„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 6 odst. 2 směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

- a) 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 [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“

5 Podle čl. 17 odst. 2 a 6 směrnice:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

- a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od [DPH]. [DPH] nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) stanoví:

„Daň, kterou bylo zatíženo dodání zboží a poskytování služeb podnikateli, pořízení zboží podnikatelem v rámci Společenství, jakož i dovoz pro něj určeného zboží, se odečte od daně, která má být odvedena za dodání zboží a poskytování služeb.“

7 Článek 15 uvedeného zákona stanoví:

„1. Daní odpočitatelnou podnikatelem ve smyslu článku 2 je:

- a) daň, kterou mu vyúčtovali jiní podnikatelé na základě faktury vystavené podle použitelných pravidel během období, kterého se týká daňové přiznání, za zboží a služby, které mu byly dodány;

[...]

jestliže podnikatel používá zboží a služby pro potřeby svého podniku [...]

[...]

4. Odpočet daně se v souladu s určením zboží a služeb provádí v okamžiku, kdy je daň vyúčtována podnikateli, nebo v okamžiku, ve kterém se stane splatnou. Pokud se v okamžiku, kdy podnikatel zamýšlí použít zboží a služby, jeví, že tento si odpočítává s nimi související daň v poměru vyšším nebo nižším, než je poměr, ke kterému jej použití

zboží nebo služeb opravňuje, stává se nadměrně odpočtená částka splatnou v tomto okamžiku. Daň, která se stala splatnou, se odvede v souladu s článkem 14 [zákona z roku 1968 o dani z obrátu].

Část daně, která mohla být, ale nebyla odpočtena, mu bude na jeho žádost navrácena.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- ⁸ VNLTO se zabývá prosazováním zájmů venkova v provinciích Groningen, Friesland, Drenthe a Flevoland. Jeho členové, tedy podnikatelé v dané oblasti, mu platí příspěvky, z nichž největší část je určena na činnosti týkající se ochrany jejich obecných zájmů.
- ⁹ Kromě ochrany těchto zájmů poskytuje VNLTO svým členům řadu individuálních služeb, za které si účtuje odměnu. Tyto služby jsou nabízeny i třetím osobám. Příjmy z těchto obchodních činností jsou určeny na ochranu obecných zájmů uvedených členů.

- 10 V průběhu roku 2000 si VNLTO pořídilo zboží a služby, které byly využity jak pro účely činností podléhajících DPH, tak i pro účely činností, které s prvně uvedenými činnostmi nesouvisely. VNLTO požádalo o úplný odpočet částek DPH uhrazených na vstupu za uvedené výrobky a služby, včetně těch, které se týkaly jeho činností v oblasti ochrany obecných zájmů jeho členů.
- 11 Ve zdaňovacím období za rok 2000 byly částky DPH uhrazené na vstupu, které se týkaly zdanitelných plnění, ze strany VNLTO odpočteny. Kromě toho byla odpočtena část částek DPH uhrazených na vstupu, které se týkaly činností na ochranu obecných zájmů členů VNLTO. Dne 14. května 2001 požádalo VNLTO o vrácení přeplatku DPH, který se týkal uvedených činností. VNLTO tak uplatňovalo nárok na odpočet částky představující 79 % veškerého zboží, které si pořídilo, a všech služeb, kterých využilo. Daňový inspektor rozhodnutím ze dne 3. srpna 2001 odmítl vrátit požadovanou částku.
- 12 Rozhodnutím ze dne 26. března 2002 uložil daňový inspektor VNLTO dodatečnou daň za sporné zdaňovací období. Tímto dodatečným výměrem byly přiřazeny částky DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s činnostmi na ochranu obecných zájmů členů VNLTO poměrně k příjmům tohoto posledně uvedeného subjektu získaným z těchto činností. Z toho vyplynul odpočet ve výši 49 % z veškerého zboží, které si VNLTO pořídilo, a služeb, kterých využilo.
- 13 Dopisem ze dne 26. dubna 2002 podalo VNLTO proti tomuto výměru stížnost. Rozhodnutím ze dne 15. května 2002 daňový inspektor tento výměr potvrdil.

- 14 VNLTO poté podalo proti tomuto rozhodnutí odvolání k Gerechtshof Leeuwarden. Tento soud uvedené odvolání zamítl dne 17. června 2005. Domníval se, že činnosti týkající se ochrany obecných zájmů nepředstavují bezprostřední, trvalé a nezbytné rozšíření hospodářských činností VNLTO. Podle uvedeného soudu tento posledně uvedený subjekt nemůže odpočíst daň, jež mu byla vyfakturována, pokud nabyté zboží a služby byly použity v rámci ochrany obecných zájmů jeho členů.
- 15 Dne 27. července 2005 podalo VNLTO dovolání proti rozhodnutí Gerechtshof Leeuwarden.
- 16 Hoge Raad der Nederlanden, kterému byla věc předložena, uvedl, že spor v původním řízení se týká odpočtu částek DPH, které byly vyúčtovány při vzniku výdajů vynaložených za účelem nabytí zboží a služeb použitých jak pro účely hospodářských činností podléhajících DPH, tak i činností, které s prvně uvedenými činnostmi vůbec nesouvisely.
- 17 Předkládající soud si tedy klade otázku, zda VNLTO má právo učinit součástí aktiv svého podniku jiný než investiční majetek a služby tak, aby mohlo ihned a v plném rozsahu odpočíst DPH uhrazenou při jejich pořízení, i když jsou tento majetek a tyto služby částečně použity v rámci činností, které nijak nesouvisí s plněními zdanitelnými na základě článku 2 směrnice.
- 18 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 1, 2 a 6 [směrnice] vykládat tak, že osoba povinná k dani může učinit součástí aktiv svého podniku nejen majetek investiční, nýbrž

i veškeré zboží a služby využívané jak pro potřebu podniku, tak i k jiným účelům než pro potřebu podniku, a při pořízení tohoto zboží a využití těchto služeb ihned a v plném rozsahu odpočíst splatnou daň z přidané hodnoty?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Vede použití čl. 6 odst. 2 [směrnice] ohledně služeb a zboží, které nepředstavují investiční majetek, k tomu, že se DPH vybere jednorázově v období, v němž je proveden odpočet pro tyto služby a zboží, anebo musí docházet k výběru i v následujících obdobích? Pokud je naposled uvedená alternativa správná: Jak se v takovém případě určí základ daně pro toto zboží a tyto služby, ohledně nichž neprovádí osoba povinná k dani žádné odpisy?“

K předběžným otázkám

K první otázce

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- ¹⁹ Nizozemská vláda zdůrazňuje, že pokud jde o nabytí investičního majetku nebo zboží a služeb jiné povahy, osoba povinná k dani nemůže odpočíst fakturovanou DPH, jestliže jsou toto zboží a tyto služby použity pro účely plnění, která nepodléhají uvedené dani. Tak tomu je i v případě, ve kterém dotčené činnosti spočívají v ochraně obecných zájmů.

- 20 Tato vláda připomíná, že cílem VNLTO je podle jeho stanov prosazování zájmů venkova v řadě nizozemských provincií, jakož i zájmů podnikatelů, kteří pracují v této oblasti. Vysvětluje, že VNLTO je pro tyto účely členem Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland a že prostřednictvím této organizace se snaží zajistit ochranu zájmů zemědělců na obecní, regionální, celostátní i mezinárodní úrovni. Uvedená vláda poukazuje na to, že VNLTO se snaží podpořit zavedení politiky zemědělského rozvoje v oblasti výzkumu, aktivizace a vzdělávání.
- 21 V rámci diskuzí před Soudním dvorem upřesnila nizozemská vláda, že pokud jde o odpověď na první položenou otázku, není možné rozlišovat mezi fyzickou a právnickou osobou. Dodala ale, že ve věci v původním řízení se VNLTO domáhalo odpočtu DPH vztahující se k jeho činnostem, které neměly hospodářskou povahu, konkrétně k činnostem týkajícím se ochrany obecných zájmů jeho členů.
- 22 Německá vláda se domnívá, že osoba povinná k dani může učinit součástí aktiv svého podniku nejenom veškerý investiční majetek, ale i veškeré zboží používané jak pro potřebu podniku, tak i k jiným účelům než pro potřebu podniku. Tato možnost se vztahuje na služby pouze tehdy, pokud jsou pořízeny v rámci využívání majetku, který je v celém rozsahu součástí aktiv podniku. V rámci zdanění použití takového zboží nebo služeb k jiným účelům než pro potřebu podniku přísluší členským státům stanovit podrobná pravidla časového rozložení zdanění.
- 23 Portugalská vláda tvrdí, že právnická osoba nemá možnost odpočíst v celém rozsahu DPH, která zatěžuje investiční majetek nebo jiné zboží a služby určené výlučně pro její vlastní účely, pokud v době jeho nabytí bylo toto zboží určeno jak k výkonu činností podléhajících této dani, tak i činnostem, které jí nepodléhají.

- 24 Vláda Spojeného království tvrdí, že osoba povinná k dani nemůže v celém rozsahu učinit součástí aktiv svého podniku jiné zboží a služby, než je investiční majetek a služby používané k vytvoření nového investičního majetku, a které jsou určeny ke smíšenému použití, to znamená jak pro potřebu podniku, tak i k soukromým účelům nesouvisejícím s podnikem.
- 25 Komise tvrdí, že osoba povinná k dani může učinit součástí aktiv svého podniku pouze investiční majetek a výjimečně služby, které mají srovnatelné vlastnosti s investičním majetkem, používané jak pro potřebu podniku, tak i k jiným účelům než pro potřebu podniku, a odpočíst ihned a v plném rozsahu DPH uhrazenou na vstupu.

Odpověď Soudního dvora

- 26 Svou první otázkou se předkládající soud v podstatě snaží zjistit rozsah nároku na odpočet DPH stanoveného v čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 směrnice v situaci, kdy osoba povinná k dani využila zboží a služby, při jejichž nabytí uhradila splatnou DPH na vstupu, jak pro potřebu svého podniku, tak i, podle znění položené otázky, „k jiným účelům než pro potřebu podniku“, což v projednávané věci znamená pro účely jiných než zdanitelných plnění.
- 27 Úvodem je třeba připomenout, že účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH se tak snaží zaručit dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na

jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24 a uvedená judikatura).

28 Pokud jsou tedy zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nespádají do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybírání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (viz rozsudky ze dne 30. března 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24, a rozsudek ze dne 14. září 2006, *Wollny*, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20).

29 Aby bylo možné užitečně odpovědět na první položenou otázku, je třeba ji začlenit do skutkového rámce, který popsali vnitrostátní soud v předkládacím rozhodnutí.

30 Z popisu skutkových okolností, který předložil Hoge Raad der Nederlanden, vyplývá, že VNLTO vykonává nejenom zdanitelné činnosti, ale i činnosti nepodléhající dani, jako je ochrana obecných zájmů jeho členů. Tento soud také uvedl, že pořízení zboží a využití služeb sdružením VNLTO bylo zaúčtováno jako režijní náklady, aniž by tato plnění byla přiřazena výlučně k činnostem tohoto sdružení, které jsou zdanitelné na výstupu.

31 Vzhledem k těmto skutkovým okolnostem a k žádosti sdružení VNLTO o odpočet částek DPH uhrazených při pořizování zboží a využívání služeb jak pro účely zdanitelných činností, tak i činností s nimi nesouvisejících, tedy činností spočívajících v ochraně obecných zájmů jeho členů, si předkládající soud kladl otázku, zda tyto posledně uvedené činnosti lze v porovnání s činnostmi sdružení vykonávanými

v hospodářské oblasti považovat za uskutečněné „k jiným účelům než pro potřebu podniku“ ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice.

32 V rámci svých úvah se předkládající soud zejména odvolával na rozsudek ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037), a zvláště pak na jeho body 23 až 25, ve kterých Soudní dvůr připomněl judikaturu týkající se režimu DPH, který se uplatní na investiční majetek ke smíšenému použití, tedy majetek používaný jak k podnikatelským, tak i k soukromým účelům. Z ní vyplývá, že osoba povinná k dani má právo zvolit si pro účely DPH, zda učiní celý 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. Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem používaným jak k podnikatelským, tak soukromým účelům jako s majetkem svého podniku, je DPH splatná na vstupu při nabytí tohoto majetku v zásadě odpočitatelná ihned a v plném rozsahu. Za těchto podmínek, pokud zboží, které tvoří součást aktiv podniku, opravňuje k plnému nebo částečnému odpočtu DPH placené na vstupu, jeho použití pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku je považováno za poskytování služeb za protiplnění podle čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice.

33 Hoge Raad der Nederlanden se domníval, že tyto zásady lze uplatnit i na „právníckou osobu, která jakožto osoba povinná k dani vykonává i činnosti, které nepodléhají DPH“, takže se na ni může uplatnit čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice.

34 Je nesporné, že takové činnosti, jako jsou činnosti spočívající pro sdružení v tom, že chrání obecné zájmy svých členů, nepředstavují činnosti „podléhající DPH“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice, jelikož nespočívají v dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 42, jakož i uvedená judikatura).

35 Co se týče otázky, zda takové činnosti lze považovat za uskutečněné k „jiným účelům“ ve smyslu čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice, je třeba uvést, že ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 13. března 2008, *Securenta*, C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, vyhlášený po podání této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, Soudní dvůr rozhodoval kromě jiného o otázce, jakým způsobem má být určen nárok na odpočet DPH uhrazené na vstupu v případě, ve kterém osoba povinná k dani vykonává současně hospodářské i nehospodářské činnosti.

36 V tomto ohledu Soudní dvůr zdůraznil v bodě 26 tohoto rozsudku, že nehospodářské činnosti nespádají do rozsahu působnosti směrnice, přičemž upřesnil v bodě 28 uvedeného rozsudku, že režim odpočtů zavedený směrnicí se týká všech hospodářských činností osoby povinné k dani bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH.

37 Soudní dvůr se tudíž v bodech 30 a 31 téhož rozsudku domníval, že DPH, kterou byly zatíženy na vstupu výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, nemůže zakládat nárok na odpočet, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své nehospodářské povaze nespádají do rozsahu působnosti směrnice, a že v případě, že osoba povinná k dani provádí současně hospodářské činnosti, podléhající dani nebo od daně osvobozené, a nehospodářské činnosti, které nespádají do rozsahu působnosti směrnice, je odpočet DPH, kterou jsou zatíženy výdaje na vstupu, možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tyto výdaje na výstupu přičíst hospodářským činnostem osoby povinné k dani.

38 Z těchto úvah vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodě 38 svého stanoviska, že čl. 6 odst. 2 písm. a) směrnice nemůže vytvářet pravidlo, podle něhož plnění, na která se

nevztahuje režim DPH, se mohou považovat za plnění uskutečněná k „jiným účelům“ než pro potřebu podniku ve smyslu tohoto ustanovení. Takový výklad by totiž vedl k tomu, že by byl svého významu zbaven čl. 2 bod 1 směrnice.

39 Dále je třeba zdůraznit, že na rozdíl od věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Charles a Charles-Tijmens, který se týkal 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 projednávaná věc v původním řízení týká 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.

40 Na první otázku je tudíž třeba odpovědět, že čl. 6 odst. 2 písm. a) a čl. 17 odst. 2 směrnice je nutno vykládat tak, že se neuplatní na použití zboží a služeb tvořících součást aktiv podniku pro účely jiných plnění, než jsou zdanitelná plnění osoby povinné k dani, přičemž DPH splatná při pořízení tohoto zboží a využití těchto služeb, které se vztahují k takovým plněním není odpočitatelná.

K druhé otázce

41 S ohledem na odpověď na první předběžnou otázku není třeba odpovědět na otázku druhou.

K nákladům řízení

⁴² Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 6 odst. 2 písm. a) a čl. 17 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 je nutno vykládat tak, že se neuplatní na použití zboží a služeb tvořících součást aktiv podniku pro účely jiných plnění, než jsou zdanitelná plnění osoby povinné k dani, přičemž daň z přidané hodnoty splatná při pořízení tohoto zboží a využití těchto služeb, které se vztahují k takovým plněním není odpočitatelná.

Podpisy.