InfoCuria - Case-law of the Court of Justice English (en)

Home > Search form > List of results > Documents

Language of document : Czech

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. října 2009(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 19 odst. 2 – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Osoba povinná k dani pouze ve vztahu k určité části jí vykonávaných činností – Zboží a služby použité zároveň pro zdanitelné činnosti i činnosti osvobozené od daně – Výpočet odpočtu v poměrné výši – Pojem ‚příležitostné operace s nemovitostmi' – Dodání sobě samému – Zásada daňové neutrality"

Ve věci C-174/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) ze dne 17. dubna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 28. dubna 2008, v řízení

NCC Construction Danmark A/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. dubna 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

za NCC Construction Danmark A/S B. Møll Pedersonem, advokat,

za dánskou vládu B. Weis Fogh, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Aukenem, advokat,

za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a S. Schønbergem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. června 2009,

vydává tento

Rozsudek

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 19 odst. 2 druhé věty šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice"), jakož i působnosti zásady daňové neutrality v oblasti daní z obratu.

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností NCC Construction Danmark A/S (dále jen „NCC") a Skatteministeriet (ministerstvo daní a cel), ve věci nároku na částečný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), který mohla NCC uplatnit ze svých režijních nákladů.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

Článek 2 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že předmětem DPH je dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

Znění čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice je následující:

„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 [DPH] z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani."

Článek 6 odst. 3 šesté směrnice stanoví:

„Aby zabránily narušení hospodářské soutěže, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 považovat za poskytnutí služeb za protiplnění služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro potřebu svého podniku, pokud by [DPH] z takových služeb nebyla plně odpočitatelná, kdyby byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani."

Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví, že jsou-li zboží a služby použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani.

Z článku 17 odst. 5 šesté směrnice vyplývá, že v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá

použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný pouze podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

Znění čl. 19 odst. 1 a 2 šesté směrnice je následující:

„Výpočet odpočitatelného podílu

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 podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],

ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpočitatelná, bez [DPH]. […]

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

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. […]"

V souladu s přechodným ustanovením čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice mohou členské státy během přechodného období uvedeného v odstavci 4 toho článku nadále osvobozovat od daně plnění uvedená v příloze F uvedené směrnice. Tato příloha F obsahuje ve svém bodě 16 položku „poskytnutí budov a pozemků, které jsou popsány v čl. 4 odst. 3".

Vnitrostátní právní úprava

Zákon o DPH (momsloven) provádí šestou směrnici.

Pokud jde o poskytování plnění uvnitř podniku, čl. 6 odst. 1 tohoto zákona stanoví, že osoby povinné k dani, které staví budovy na vlastní účet a na svém vlastním pozemku za účelem jejich prodeje, jsou povinny odvádět DPH, provádí-li stavební práce, zatímco odstavec 2 téhož článku stanoví, že práce provedené a materiál použitý ke stavbě budov, které podléhají DPH v souladu s odst. 1, jsou považovány za dodání uskutečněná za protiplnění, a tedy za zdanitelná plnění.

Článek 13 odst. 1 bod 9) zákona o DPH osvobozuje od DPH dodání budov.

Pokud jde o nárok na odpočet, článek 37 zákona o DPH stanoví, že „podniky zaregistrované k DPH si mohou při výpočtu daně na vstupu odpočíst daň zaplacenou za své nákupy zboží a služeb, které byly použity výhradně pro taková plnění podniku, která nejsou osvobozena od DPH podle článku 13."

Co se týče nákupů určených ke smíšenému použití, článek 38 zákona o DPH stanoví, že „u zboží a služeb, které podnik zaregistrovaný k dani používá v rámci podniku jak pro potřeby, na základě kterých vzniká nárok na odpočet podle článku 37, tak i pro jiné potřeby podniku, může být odečtena ta část daně, která je poměrná k výši obratu vztahující se k té části činností, u nichž je stanovena povinnost registrace k DPH. Při výpočtu obratu se nezohlední částka obratu odpovídající dodáním investičního majetku, který byl použit v rámci podniku […]. Nezohlední se ani částka obratu vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi […]".

Spor v původním řízení a předběžné otázky

Společnost NCC je podnikem, který působí ve stavebnictví zejména jako hlavní dodavatel staveb. Provádí v oblasti stavebního inženýrství stavební práce, které zahrnují zejména zpracování projektové dokumentace, plánu stavby, poradenství a poskytnutí pracovní síly, a to jak na účet třetích osob, tak na účet vlastní.

Prodej nemovitostí, které společnost NCC postavila na svůj vlastní účet, není jednou z jejích hlavních činností, ale činností vedlejší, odvozenou od její činnosti osoby povinné k DPH ve stavebnictví.

Vzhledem k tomu, že dánský zákon o DPH osvobozuje od DPH prodej staveb postavených na vlastní účet, měla NCC povinnost, jako osoba povinná k dani pouze ve vztahu k určité části jí vykonávaných činností, určit podíl, v němž může uplatňovat nárok na odpočet DPH ze svých nákladů společných pro obě její činnosti (režijních nákladů).

NCC do tohoto výpočtu nezahrnula obrat vyplývající z prodeje budov postavených na vlastní účet. Měla totiž za to, že tato činnost spočívající v prodeji nemovitostí by měla být považována za „příležitostnou operaci s nemovitostmi" ve smyslu čl. 19 odst. 2 druhé věty šesté směrnice.

Dánské daňové orgány změnily od 1. dubna 2002 svůj dosavadní přístup a měly za to, že činnost spočívající v prodeji nemovitostí stavebním podnikem nelze považovat za „příležitostnou operaci s nemovitostmi". Pro společnost z toho vyplynulo, že odpočet DPH zaplacené na vstupu za náklady společné pro obě činnosti bylo nadále možno uplatnit pouze částečně.

Společnost NCC měla za to, že má nárok na plný odpočet DPH vztahující se k jejím nákladům společným pro obě činnosti, a napadla stanovisko Skatteministeriet.

Za těchto podmínek rozhodl Østre Landsret přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

Je třeba pojem ‚příležitostné operace s nemovitostmi' uvedený v čl. 19 odst. 2 druhé větě šesté směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na činnosti stavebního podniku, který je osobou povinnou k DPH, vykonávané v rámci následného prodeje nemovitostí postavených na vlastní účet jakožto na činnosti plně podléhající DPH, jejichž cílem je následný prodej?

Závisí odpověď na první otázku na rozsahu, v jakém při prodejních činnostech, pojatých samostatně, dochází k použití zboží a služeb podléhajících DPH?

Je v souladu ze zásadou neutrality DPH skutečnost, že stavební podnik, který je podle právních předpisů dotyčného členského státu – na základě ustanovení čl. 5 odst. 7 ve spojení s čl. 6 odst. 3 šesté směrnice – povinen odvádět DPH z plnění poskytnutých uvnitř podniku v rámci provádění stavebních prací na vlastní účet s cílem následného prodeje budov, má nárok pouze na částečný odpočet DPH z režijních nákladů vynaložených na stavební činnost z toho důvodu, že následný prodej budov je podle právních předpisů členského státu v oblasti DPH osvobozen od DPH na základě čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice o DPH ve spojení s bodem 16 přílohy F této směrnice?"

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumávat společně, je na jedné straně to, zda musí být čl. 19 odst. 2 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že v případě stavebního podniku lze považovat jím prováděný prodej budov postavených na vlastní účet za „příležitostnou operaci s nemovitostmi" ve smyslu tohoto ustanovení, a na druhé straně to, zda je třeba v rámci tohoto posouzení konkrétně posuzovat, do jaké míry uvedená činnost, je-li uvažována samostatně, zahrnuje použití zboží a služeb podléhajících DPH.

Úvodem je třeba připomenout, že pro určení působnosti ustanovení práva Společenství je namístě vzít v úvahu zároveň jeho znění, kontext a cíle (rozsudky ze dne 15. října 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil, s. I-5279, bod 11; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 27, a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 34).

Mimoto z požadavků jak jednotného použití práva Společenství, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které za účelem vymezení svého smyslu a působnosti neodkazuje výslovně na právo členských států, musí být zpravidla vykládáno v celém Společenství autonomním a jednotným způsobem (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 15. července 2004, Harbs, C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101, bod 28, a ze dne 18. října 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Sb. rozh. s. I-8817, bod 24).

V tomto ohledu je nutno konstatovat, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice neobsahuje za účelem určení svého smyslu a působnosti žádný výslovný odkaz na právo členských států a že jeho znění neumožňuje samo o sobě mít s jistotou za to, že se vztahuje na takovou činnost, jako je činnost dotčená v původním řízení.

Za těchto podmínek je třeba vzít v úvahu kontext a cíle tohoto ustanovení.

Co se týče nejprve jeho kontextu, je třeba připomenout, že článek 19 šesté směrnice je součástí její hlavy XI, věnované režimu odpočtu. Cílem nároku na odpočet upraveného čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice, který se týká daně, jíž na vstupu podléhají zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění, je zcela osvobodit podnikatele od zatížení DPH splatnou nebo odvedenou v rámci veškerých jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zajišťuje dokonalou neutralitu ohledně daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti samy v zásadě podléhají DPH (viz zejména rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 22 a citovaná judikatura).

Pokud uskutečňuje osoba povinná k dani zároveň zdanitelná plnění zakládající nárok na odpočet a plnění osvobozená od daně, která takový nárok nezakládají, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví, že odpočitatelný je pouze podíl DPH připadající na hodnotu zdanitelných plnění. Tento podíl se vypočítá postupem vymezeným v článku 19 této směrnice.

Zatímco první odstavec článku 19 stanoví, že odpočitatelný podíl je dán zlomkem, který má v čitateli obrat vztahující se ke zdanitelným plněním a ve jmenovateli celkový obrat, stanoví odstavec 2 téhož článku, že výjimkou je nezohledňování zejména výše obratu vztahující se k „příležitostným operacím s nemovitostmi". Šestá směrnice nicméně nikde definici tohoto pojmu „příležitostné operace s nemovitostmi" neobsahuje.

Co se dále týče cíle uvedeného odstavce 2, tento cíl vyplývá zejména z důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice předloženému Komisí Evropských společenství Radě Evropských společenství dne 29. června 1973 (viz *Bulletin Evropských společenství*, doplněk 11/73, s. 20). Podle této důvodové zprávy „položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkreslit 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, a které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obratu podniku. Tyto činnosti jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani".

V tomto ohledu, jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, která se opírá o uvedený cíl, nelze hospodářskou činnost považovat za „příležitostnou" ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, představuje-li přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti podniku (rozsudek ze dne 11. července 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Recueil, s. I-3695, bod 22) nebo zahrnuje-li v podstatné míře využití zboží a služeb podléhajících DPH (rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 76).

Je tedy třeba, aby na otázku položenou předkládajícím soudem odpověděl Soudní dvůr ve světle této judikatury.

Pokud jde o splnění první podmínky, nelze činnost spočívající v prodeji staveb, které stavební společnost postavila na svůj účet, považovat za činnost příležitostnou ve vztahu ke zdanitelné činnosti této společnosti,

která spočívá ve stavbě budov na účet třetích osob a na vlastní účet. Jelikož tato činnost vyplývá ze stejné stavební činnosti, představuje její přímé rozšíření. Z obecné organizace činností NCC vyplývá, že tato společnost od počátku, pravidelně a soustavně plánuje stavbu určitého počtu staveb (ačkoliv se jedná o počet nízký) na svůj vlastní účet, přičemž počítá s tím, že sama zajistí jejich pozdější prodej. Činnost spočívající v prodeji nemovitostí, která je důsledkem této skutečnosti, se tedy nejeví jako příležitostná, ale vyplývá nutně z vůle, projevené ze strany této společnosti, rozvíjet v rámci své hospodářské činnosti činnost spočívající v prodeji nemovitostí postavených na vlastní účet. Jedná se o činnost, která je součástí podnikatelského záměru této osoby povinné k dani a je uskutečňována za komerčním účelem (viz obdobně výše uvedený rozsudek EDM, bod 67).

Za těchto podmínek je třeba na takovou činnost spočívající v prodeji nemovitostí, o jakou se jedná v projednávaném případě, nahlížet tak, že představuje přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti společnosti, aniž by bylo namístě konkrétně posuzovat, do jaké míry tato činnost spočívající v prodeji nemovitostí, uvažována samostatně, zahrnuje použití zboží a služeb podléhajících DPH.

S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první dvě otázky odpovědět tak, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v případě stavebního podniku nelze jím prováděný prodej budov postavených na vlastní účet považovat za „příležitostnou operaci s nemovitostmi" ve smyslu tohoto ustanovení vzhledem k tomu, že tato činnost je přímým, soustavným a nutným rozšířením jeho zdanitelné činnosti. Za těchto podmínek není namístě konkrétně posuzovat, do jaké míry tato prodejní činnost, uvažována samostatně, zahrnuje použití zboží a služeb podléhajících DPH.

Ke třetí otázce

Svou třetí otázkou se předkládající soud v podstatě Soudního dvora táže, zda je v souladu se zásadou daňové neutrality skutečnost, že stavební podnik, jenž odvádí DPH ze stavebních plnění, která uskutečňuje na vlastní účet (dodání sobě samému), nemůže uplatnit plný odpočet DPH odpovídající režijním nákladům vynaloženým na uskutečnění těchto plnění z důvodu, že obrat odpovídající prodeji takto provedených staveb je osvobozen od DPH.

NCC poukazuje na to, že ačkoliv obrat odpovídající její činnosti spočívající v prodeji nemovitostí je osvobozen od DPH, činnost odpovídající stavbě nemovitostí na její vlastní účet byla zdaněna (na základě dodání sobě samému a bez ohledu na to, že tomuto dodání z logiky věci neodpovídá žádný obrat) na základě pořizovacích nákladů na uvedenou činnost navýšených o obchodní marži obvyklou pro toto odvětví činnosti. Za těchto podmínek NCC tvrdí, že přestože je osobou povinnou k DPH, byla jí odepřena možnost dosáhnout toho, aby jí byla vrácena DPH odpovídající zboží a službám (režijním nákladům) vynaloženým pro potřebu zdanitelného plnění (stavby nemovitostí na vlastní účet). Poukazuje na to, že takováto situace není v souladu s požadavky zásady daňové neutrality.

Krom toho společnost NCC tvrdí, že způsob, který Dánské království zvolilo pro provedení ustanovení šesté směrnice o osvobození od daně, má za následek to, že se tato společnost nachází v horším postavení, nežli je postavení, na které mají stavební společnosti nárok podle této směrnice, tzn. v němž mohou uplatnit plný odpočet veškerých režijních nákladů.

Úvodem je třeba připomenout, že zásada daňové neutrality, která vyplývá z ustanovení čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, znamená, že osoba povinná k dani může uplatnit plný odpočet DPH, které podléhají zboží a služby pořízené při uskutečňování jejích zdanitelných plnění (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 6. března 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, bod 19).

V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou zásada daňové neutrality, a zejména nárok na odpočet, představuje jakožto nedílná součást mechanismu DPH základní zásadu vlastní společnému systému DPH, zavedenému právem Společenství (viz rozsudky ze dne 10. července 2008, Sosnowska, C-25/07, Sb. rozh. s. I-5129, body 14 a 15, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 23. dubna 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Sb. rozh. s. I-0000, bod 15).

Uvedenou zásadou daňové neutrality vyjádřil zákonodárce Společenství v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 49 a citovaná judikatura).

Nicméně, zatímco posledně uvedená zásada má, obdobně jako ostatní obecné zásady práva Společenství, sílu ústavní normy, zásada daňové neutrality vyžaduje legislativní úpravu, která může být přijata pouze aktem sekundárního práva Společenství (viz obdobně v oblasti ochrany menšinových akcionářů rozsudek ze dne 15. října 2009, C-101/08, Audiolux a další, Sb. rozh. s. I-0000, bod 63).

Zásada daňové neutrality v důsledku toho může být v takovém legislativním aktu předmětem takových upřesnění, jakými jsou upřesnění provedená do dánského práva vyplývající z použití čl. 19 odst. 1 ve spojení s čl. 28 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, jakož i bodem 16 přílohy F této směrnice, na jejichž základě osoba povinná k dani, která vykonává zároveň činnosti zdanitelné a činnosti spočívající v prodeji nemovitostí, které jsou od daně osvobozené, nemůže uplatnit plný nárok na odpočet DPH ze svých režijních nákladů.

Je ještě třeba připomenout, že obecná zásada rovného zacházení, jejímž je zásada daňové neutrality zvláštním vyjádřením na úrovni sekundárního práva Společenství a ve specifickém daňovém odvětví, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna (výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 51 a citovaná judikatura). Předpokládá zejména to, že s různými kategoriemi hospodářských subjektů nacházejících se ve srovnatelné situaci bude zacházeno totožným způsobem za účelem zabránění veškerému narušení hospodářské soutěže na vnitřním

trhu, v souladu s ustanoveními čl. 3 odst. 1 písm. g) ES.

Členské státy byly při provádění ustanovení šesté směrnice povinny mít na zřeteli zásadu rovného zacházení, stejně jako ostatní obecné zásady práva Společenství, kterými jsou vzhledem k jejich ústavní síle členské státy vázány vždy, jednají-li v rámci rozsahu působnosti práva Společenství (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 18. května 2000, Rombi a Arkopharma, C-107/97, Recueil, s. I-3367, bod 65, jakož i ze dne 8. června 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44).

Přitom, jak vyplývá z vyjádření dánské vlády, bral dánský zákonodárce na obecnou zásadu rovného zacházení náležitý ohled, měl-li prostřednictvím zpochybňovaných ustanovení provádějících šestou směrnici v úmyslu stavebním podnikům, které stejně jako NCC vykonávají vedle své stavební činnosti činnost osvobozenou spočívající v prodeji nemovitostí, upravit stejné postavení, jako mají developerské společnosti, které s ohledem na skutečnost, že posledně jmenovaná činnost je od daně osvobozená, nemohou uplatnit nárok na odpočet DPH za plnění související s výstavbou, která jsou jim poskytnuta ze strany třetích podniků, jejichž služby využívají, a to za účelem zabránění narušení hospodářské soutěže na vnitřním trhu. Za těchto podmínek se nelze užitečně dovolávat zásady daňové neutrality za účelem vyloučení použití takto provedených ustanovení.

S ohledem na výše uvedené úvahy je na třetí otázku třeba odpovědět tak, že zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby stavební podnik, jenž odvádí DPH ze stavebních plnění, která uskutečňuje na vlastní účet (dodání sobě samému), nemohl uplatnit plný odpočet DPH odpovídající režijním nákladům vynaloženým na uskutečnění těchto plnění z důvodu, že obrat odpovídající prodeji takto provedených staveb je osvobozen od DPH.

K nákladům řízení

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 19 odst. 2 druhé věty 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 v případě stavebního podniku nelze jím prováděný prodej budov postavených na vlastní účet považovat za „příležitostnou operaci s nemovitostmi" ve smyslu tohoto ustanovení vzhledem k tomu, že tato činnost je přímým, soustavným a nutným rozšířením jeho zdanitelné činnosti. Za těchto podmínek není namístě konkrétně posuzovat, do jaké míry tato prodejní činnost, uvažována samostatně, zahrnuje použití zboží a služeb podléhajících dani z přidané hodnoty.

Zásada daňové neutrality nebrání tomu, aby stavební podnik, jenž odvádí daň z přidané hodnoty ze stavebních plnění, která uskutečňuje na vlastní účet (dodání sobě samému), nemohl uplatnit plný odpočet daně z přidané hodnoty odpovídající režijním nákladům vynaloženým na uskutečnění těchto plnění z důvodu, že obrat odpovídající prodeji takto provedených staveb je osvobozen od daně z přidané hodnoty.

Podpisy.

---

* Jednací jazyk: dánština.