

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 11. prosince 2008¹

1. V souladu s právními předpisy Společenství o DPH, jak je vykládá Soudní dvůr, má osoba, která postaví dům částečně pro zdanitelné účely podniku a částečně pro soukromé účely, nárok určit celý dům ke svému podnikání, a tedy získat nárok na okamžitý a plný odpočet DPH na vstupu ze stavebních nákladů. Tato osoba musí potom nakládat se svým soukromým využíváním části domu jako s dodáním za protiplnění, které podléhá DPH. I přesto ji může tato úprava finančně zvýhodňovat oproti osobě, která postaví srovnatelný dům, u kterého se nepředpokládá zdanitelné použití podnikem, a u kterého tudíž nevzniká žádný nárok na odpočet daně na vstupu.

které bylo následně změněno na základě mylného chápání judikatury Soudního dvora.

Příslušná právní úprava Společenství*Základní ustanovení*

2. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se rakouský Verwaltungsgerichtshof (vyšší správní soud) ptá, zda je toto zvýhodnění slučitelné se zásadou rovného zacházení nebo pravidly Společenství o státní podpoře. Pokládá rovněž otázky týkající se platnosti vnitrostátního vynětí z nároku na odpočet, které existovalo před vstupem v platnost právních předpisů Společenství o DPH, ale

3. Věc před vnitrostátním soudem se týká domu postaveného v letech 2002 až 2004, takže příslušným předpisem Společenství je šestá směrnice o DPH².

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, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, mnohokrát změněná; dále jen „šestá směrnice“). Byla nahrazena s účinností 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), jejímž cílem je uspořádat použitelná ustanovení jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, které v zásadě nepřináší žádné věcné změny ve stávajících právních předpisech. Níže uvedené odkazy na ustanovení směrnice 2006/112 tudíž neznamenají, že znění bude totožné s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice.

1 — Původní jazyk: angličtina.

4. Na základě čl. 2 odst. 1 této směrnice³ je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a)⁴ je obecně základem daně v zásadě vše, co představuje získané protiplnění.

nevníká, pokud jsou použita pro účely osvobozených plnění, tedy plnění, která jsou uvedena zejména v článku 13 šesté směrnice⁷, nebo pro účely plnění, která vůbec nespadají do rozsahu působnosti DPH, jako je tomu v případě plnění, která nejsou poskytována za protiplnění nebo nejsou uskutečněna osobou povinnou k dani jednajícím jako takovou.

5. Podle čl. 17 odst. 2⁵ je však osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést (dále jen „daň na výstupu“), DPH, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani (dále jen „daň na vstupu“), jsou-li tyto zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných (výstupních) plnění. Podle čl. 17 odst. 1⁶ vzniká nárok na odpočet daně na vstupu okamžikem vzniku daňové povinnosti k odpočitatelné dani (tedy, v zásadě, okamžikem získání vstupů, a nikoli dodáním výstupů).

6. Jelikož nárok na odpočet vzniká pouze s ohledem na dodání nebo poskytnutí použité pro účely zdaněných plnění, takový nárok

Problémy smíšeného použití

7. Řada ustanovení se zabývá některými aspekty obtíží, které by mohly vzniknout na základě skutečnosti, že zdaněná dodání zboží nebo služeb provedená osobou povinnou k dani mohou být z jakéhokoliv důvodu použita částečně pro zdaněná výstupní plnění a částečně na jiné účely. Je zřejmé, že v takových situacích je důležité zachovávat rozdíl mezi zdaněnými a ostatními plněními a soulad mezi odpočty daně na vstupu a účtování daně na výstupu.

8. Existují dva typy smíšeného použití. Jednak jsou to situace, ve kterých si osoba povinná k dani pořídí dodání v rámci svého podnikání

3 — Viz čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112.

4 — Viz článek 73 směrnice 2006/112.

5 — Viz čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112.

6 — Viz článek 167 směrnice 2006/112.

7 — Viz články 131 až 137 směrnice 2006/112. Článek 13 část B písm. b) šesté směrnice konkrétně osvobozuje od daně pacht a nájem nemovitého majetku, nicméně čl. 13 část C písm. a) umožňuje členským státům, aby povolily osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě pachtu a nájmu nemovitého majetku [čl. 135 odst. 1 písm. l) a čl. 137 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112].

a potom je částečně použije pro podnikání a částečně pro nepodnikatelské účely, a jednak jsou to situace, ve kterých podnik provádí jak výstupy, které jsou zdaněné, tak i výstupy, které zdaněné nejsou.

- 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 daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

9. Zaprvé, tedy, pokud jde o soukromé použití obchodního jmění a srovnatelné situace, čl. 5 odst. 6 šesté směrnice⁸ stanoví:

„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a daň z přidané hodnoty z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění“.

- 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.“

10. Obdobně, co se týče služeb, čl. 6 odst. 2⁹ stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

11. Tedy s výhradou této možnosti odchýlení se v případě čl. 6 odst. 2, tato dvě ustanovení znamenají, že pokud osoba povinná k dani dodává zboží nebo poskytuje služby pro sebe ze svého podniku, ale ne pro potřebu svého podniku, a která si odečetla daň na vstupu z dodání, která si pořídila za tímto účelem, musí si ve skutečnosti sama sobě účtovat DPH z plnění.

⁸ — Viz článek 16 směrnice 2006/112.

⁹ — Viz článek 26 směrnice 2006/112.

12. Základ daně je v těchto případech určen podle čl. 11 části A odst. 1 písm. b) a c)¹⁰, v souladu se kterým je:

13. Zadruhé, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice¹¹ se zabývá situacemi, kdy jsou zboží a služby použity osobou povinnou k dani jak pro plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž odpočitatelná není. V takových případech je v souladu s prvním pododstavcem „odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění“.

„[...]

b) při dodáních zboží uvedených v čl. 5 odst. 6 [...], kupní cena zboží nebo podobného zboží, a nelze-li ji určit, výrobní cena stanovená [v] okamžiku dodání;

c) při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani;

14. Na základě druhého pododstavce se tento podíl v zásadě stanoví v souladu s článkem 19¹², který ho definuje v podstatě jako zlomek rovnající se v čitateli obratu, který se vztahuje k plněním, u nichž je DPH odpočitatelná, a ve jmenovateli rovnající se celkovému obratu¹³.

[...]“

10 — Viz články 74 a 75 směrnice 2006/112.

11 — Viz článek 173 směrnice 2006/112.

12 — Viz články 174 a 175 směrnice 2006/112.

13 — Nicméně čl. 17 odst. 5 také umožňuje členským státům odchýlit se od tohoto pravidla v rámci určitých omezení. Zejména je zde možnost odděleného účetnictví pro zdanitelné a nezdanitelné oblasti podnikání a možnost stanovit si odpočitatelný podíl daně na vstupu podle použití, ke kterému plnění slouží – například s ohledem na zboží, jehož polovina byla použita pro zdanitelné výstupy, a polovina pro nezdanitelné výstupy, by byla odpočitatelná polovina daně na vstupu, bez ohledu na poměrnou hodnotu těchto dvou sad výstupů.

15. Navíc čl. 20 odst. 1 a 2 šesté směrnice¹⁴ umožňuje, aby částka odpočtů daně na vstupu byla případně opravena:

v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

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

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

a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

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

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu [...]

Judikatura Soudního dvora týkající se smíšeného použití investičního majetku

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen

16. Soudní dvůr měl několik příležitostí zabývat se výkladem výše uvedených ustanovení šesté směrnice s ohledem na smíšené

¹⁴ — Viz články 184 až 192 směrnice 2006/112.

použití investičního majetku, zejména budov, naposledy v rozsudku Wollny. Jinými významnými rozsudky jsou rozsudky Lennartz, Armbrrecht, Bakcsi, Seeling a Charles¹⁵.

17. V rozsudku Lennartz Soudní dvůr stanovil zásadu, že osoba povinná k dani, která používá zboží pro účely hospodářské činnosti, má nárok při pořízení tohoto zboží odpočíst daň na vstupu v souladu článkem 17 šesté směrnice bez ohledu na to, jak velký je podíl použití ve prospěch podniku¹⁶.

18. V rozsudku Seeling Soudní dvůr rozhodl, že soukromé využívání osobou povinnou k dani části budovy, která je považována jako celek za součást aktiv jejího podniku, se musí považovat za zdanitelné poskytování služeb (v souladu s čl. 6 odst. 2 šesté směrnice) a nelze ho považovat za pacht nebo nájem majetku [který by byl osvobozen podle čl. 13 části B písm. b)]¹⁷.

15 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 17. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795; ze dne 4. října 1995, Armbrrecht, C-291/92, Recueil, s. I-2775; ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831; ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101; ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, a ze dne 14. září 2005, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297.

16 — Zejména v bodech 26 až 28 a 35 rozsudku.

17 — Body 40 až 56 rozsudku.

19. V rozsudku Charles velký senát potvrdil tuto judikaturu, zejména tím, že jasně uvedl, že je-li investiční majetek používán jak k podnikatelským, tak i k soukromým účelům, má daňový poplatník právo zvolit si pro účely DPH, zda i) začlení celý tento majetek do aktiv svého podniku, ii) ponechá si jej v celém rozsahu jako součást svého osobního majetku, a tím ho zcela vyloučí ze systému DPH anebo iii) jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně využívá pro účely podniku. V tomto kontextu uvedl, že čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice brání vnitrostátním právním předpisům, které neumožňují osobě povinné k dani začlenit takový majetek zcela do obchodního jmění svého podniku a případně odpočíst v celém rozsahu a okamžitě DPH splatnou při nabytí takového majetku¹⁸.

20. Konečně v rozsudku Wollny Soudní dvůr souhlasil s tím, že je-li budova tvořící součást obchodního jmění osoby povinné k dani částečně používána pro soukromé účely, základ daně pro domnělé dodání podle čl. 6 odst. 2 šesté směrnice může být ve skutečnosti stanoven jako částka odpovídající procentnímu podílu z celkových nákladů na pořízení nebo stavbu budovy, který představuje část ponechanou k soukromému využívání, rozložená na dobu opravného období pro původní odpočet podle článku 20. Jak uvedl, takové řešení slouží zájmům rovnosti mezi osobami povinnými k dani a konečnými spotřebiteli tím, že zabraňuje určitým případům nezdaněného konečného použití¹⁹.

18 — Body 23 a 36 rozsudku.

19 — Body 20 až 53 rozsudku, zejména body 48 a 53.

21. Lze však poznamenat, že Komise navrhla Radě, aby do směrnice 2006/112 byl vložen nový článek 168a²⁰ následujícího znění:

„V případě [pořízení] stavby, renovace nebo významné přestavby [nemovitého majetku] je původní nárok na odpočet, vzniklý v okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost, omezen v poměru ke skutečnému využívání [majetku] pro plnění, u nichž je nárok na odpočet.

Odchylně od článku 26^[21] jsou změny v poměru využívání [nemovitého majetku] [uvedené] v prvním pododstavci zohledněny [za podmínek] uvedených v článcích 187, 188, 190 a 192^[22] pro opravu původního nároku na odpočet daně.

Změny uvedené v druhém pododstavci jsou zohledněny během období, které určí členské státy v souladu s čl. 187 odst. 1^[23] pro [nemovitý majetek pořízený jako] investiční majetek.“

20 — KOM(2007)677 v konečném znění ze dne 7. listopadu 2007, návrh směrnice Rady, kterou se mění různá ustanovení směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, čl. 1 odst. 11.

21 — Ekvivalent čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

22 — Ekvivalent čl. 20 odst. 2, 3, 4 a 6 šesté směrnice.

23 — Ekvivalent druhého a třetího pododstavce čl. 20 odst. 2 šesté směrnice.

22. Důvodová zpráva uvádí, že navrhované nové ustanovení má za cíl objasnit uplatňování nároku na odpočet DPH na vstupu při pořízení nebo stavbě nemovitého majetku, který má sloužit jak pro podnikatelské, tak i nepodnikatelské účely, nebo při hospodářsky srovnatelných plněních týkajících se takového majetku. Původní odpočet bude omezen na skutečné používání majetku pro výstupní plnění, u kterých vzniká nárok na odpočet. V případě smíšeného použití již nebude možný odpočet v celém rozsahu a okamžitě, ale systém oprav bude zohledňovat jak zvýšení, tak i snížení používání pro podnikové účely. Tento systém má nahradit daň ze soukromého využívání podle článku 26 směrnice 2006/112 (obdoba čl. 6 odst. 2 šesté směrnice) během opravného období a má fungovat obdobně jako stávající systém pro opravy odpočtů, kde se procento zdaněných a osvobozených plnění mění, a uplatní se souběžně s tímto systémem.

„Přechodná“ ustanovení týkající se vynětí z odpočtů

23. Článek 17 odst. 6 šesté směrnice²⁴ umožňuje, aby Rada, jednající jednomyslně na návrh Komise, rozhodla o tom, které výdaje nelze odpočíst od DPH, ale výslovně uvádí, že daň nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními

24 — Viz článek 176 směrnice 2006/112.

výdaji, jako jsou výdaje na luxusní zboží, zábavu a reprezentaci.

vynaložené osobou povinnou k dani na její osobní život, včetně, mimo jiné, výdajů na její vlastní domov. Toto ustanovení zůstalo nezměněno po celou sledovanou dobu.

24. Aby byla upravena nevyřešená situace do rozhodnutí Rady, druhý pododstavec čl. 17 odst. 6 stanoví: „Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých předpisech v době vstupu této směrnice v platnost“.

25. Vzhledem k tomu, že dotyčná pravidla ještě nebyla přijata, zůstávají přechodná ustanovení v platnosti.

28. Na straně druhé § 12 odst. 2 bod 1 upravuje odpočty s ohledem na nemovitý majetek. Když šestá směrnice vstoupila v Rakousku v platnost dnem jeho přistoupení ke Společenství²⁵, toto ustanovení zakazovalo jakýkoliv odpočet daně na vstupu ohledně části budovy používané osobou povinnou k dani pro její soukromé bytové účely. Po změně z roku 1997 lze smíšeně používané budovy považovat za budovy, které tvoří součást aktiv podniku. Podle výkladu § 6 odst. 1 bodu 16, § 6 odst. 2 a § 12 odst. 3 UStG v jejich vzájemném spojení je nicméně používání částí budovy pro soukromé bytové účely plněním osvobozeným od DPH (tedy vylučujícím odpočet daně na vstupu).

Příslušné rakouské právní předpisy

26. Předkládající soud vysvětluje, že dvě překrývající se ustanovení Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994) (dále jen „UStG“) vylučují odpočet DPH na vstupu s ohledem na nemovitý majetek využívaný pro soukromé účely.

29. Přípravné dokumenty týkající se změny výslovně stanoví, že v důsledku judikatury Soudního dvora mohou budovy používané pro soukromé bytové účely osoby povinné k dani využívat daňového zvýhodnění a že osvobození má za cíl zabránit takovým

27. Na straně jedné § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) vylučuje odpočty DPH, pokud jde o výdaje

25 — Konkrétně 1. ledna 1995. Je nesporné, že ačkoli UStG z roku 1994 formálně vstoupil v platnost téhož dne, dotčená ustanovení byla pouze opětovně přijatými dřívějšími ustanoveními, která zůstala nezměněna od roku 1977. Nelze tedy pochybovat o tom, že byla v platnosti (po docela dlouhou dobu) před tím, než šestá směrnice vstoupila v Rakousku v platnost.

nechtěným daňovým úlevám pokud jde o soukromou sféru.

Skutkové okolnosti, řízení a žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

30. Zdá se, že daňové orgány mají za to, že rozhodnutí ve věci Seeling (tedy že soukromé využívání nemovitého majetku tvořícího součást aktiv podniku nelze považovat za pacht nebo nájem osvobozený od daně) nemá vliv na situaci v Rakousku, jelikož na vynětí z odpočtu se vztahuje druhý pododstavec čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

31. Lze zmínit, že od doby rozhodné v projednávané věci bylo vnitrostátní osvobození soukromého bytového používání budov určených k využívání podnikem, které vylučuje odpočet daně na vstupu, dvakrát změněno²⁶ a že Rada povolila Rakousku, prostřednictvím odchylky od z čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, vyloučit z nároku na odpočet DPH výdaje na zboží a služby, u kterých je procento jejich využití pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo potřeby jejich zaměstnanců či obecně pro jiné než podnikové účely vyšší než 90 % jejich celkového využití²⁷.

32. Sandra Puffer si nechala v období od listopadu 2002 do června 2004 postavit dům s bazénem a sdělila daňovému orgánu, že část domu bude pronajímat ke kancelářským účelům a že tato činnost bude předmětem DPH. Přibližně 11 % budovy bylo využíváno pro podnikatelské účely. Sandra Puffer začlenila dům jako celek do aktiv podniku a s odvoláním na rozsudek ve věci Seeling uplatnila plný odpočet DPH na vstupu, která ji byla vyúčtována za postavení budovy. Daňový orgán nepovolil odpočet daně, která byla vyúčtována za postavení bazénu. Pokud jde o zbylou část daně, povolil odpočet pouze v rozsahu podnikatelského využívání ve výši 11%.

33. Odvolání S. Puffer nyní obdržel Verwaltungsgerichtshof.

34. Tvrdí, zaprvé, že v souladu s judikaturou Soudního dvora má nárok začlenit dům jako celek do svého obchodního jmění, s odpočtem daně na vstupu v celém rozsahu.

²⁶ — BGBl I č. 134/2003 a BGBl I č. 27/2004.

²⁷ — Rozhodnutí Rady 2004/866/ES ze dne 13. prosince 2004, kterým se Rakouské republice povoluje uplatňovat opatření odchylující se od článku 17 šesté směrnice 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 371, s. 47), které je použitelné do 31. prosince 2009. Zdá se, že Francie a Německo rovněž využívají podobných výjimek.

35. Předkládající soud uvádí, že podle rozsudku ve věci Seeling může osoba povinná k dani odpočíst DPH na vstupu o ohledem na části budovy využívané pro soukromé účely, pokud je zbylá část budovy využívána pro zdanitelné účely. Pokud si postaví dům za účelem soukromého využití, může tedy odpočíst DPH na vstupu v celém rozsahu, pokud je nejméně jedna místnost používána pro její podnik. Ze soukromého využívání se účtuje DPH podle čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, ale je rozložena do deseti let. Režim se tedy liší v závislosti na tom, zda je dotyčná osoba osobou povinnou k dani, či nikoli. V obou případech se jedná o konečné použití, ale šestá směrnice přiznává osobám povinným k dani zvýhodnění rovnající se přibližně 5 % nákladů na dům a zhruba 25 % celkové DPH na vstupu, zatímco žádné takové zvýhodnění nemají ostatní občané, pokud jde o totožné konečné použití²⁸. Předkládající soud má tedy pochybnost, zda ustanovení šesté směrnice nejsou v rozporu se zásadou práva Společenství stanovící rovné zacházení. Pokud by takovou úpravu přijal rakouský zákonodárce, došlo by tím s velkou pravděpodobností k porušení zásady rovného zacházení, která je zakotvena v čl. 7 odst. 1 spolkové ústavy. Mimoto, dokonce i v rámci osob povinných k dani domácí právní předpisy, které provádějí šestou směrnici, rozlišují mezi soukromými bytovými objekty těch, jejichž obrat je zdaňován a těmi (jako jsou lékaři), jejichž obrat je od daně osvobozen, a tak narušují hospodářskou soutěž, jelikož osoba povinná k dani, jejíž obrat je zcela osvobozen od daně, si nemůže odpočíst daň na vstupu ze soukromého domu z důvodu podnikatelského využívání jedné místnosti. To by mohlo být

v rozporu s článkem 87 ES, který zakazuje státní podporu.

36. Sandra Puffer tvrdí, zadruhé, že se nejedná o případ, ve kterém si může Rakousko zachovat stávající vynětí z odpočtu na základě čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

37. Předkládající soud poznamenává, že § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG zůstal nezměněn do doby, než šestá směrnice vstoupila v Rakousku v platnost (a podle jeho názoru se na něj vztahuje ustanovení o *statu quo* v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice). Ustanovení § 12 odst. 2 bodu 1 bylo změněno, ale se záměrem zachovat totéž vynětí z odpočtu pro soukromě využívané části budov. Až následně se ukázalo, na základě rozsudku ve věci Seeling, že soukromé používání budov nelze považovat za osvobozené plnění. Podle rozsudku ve věci Holböck²⁹ se na pozměněné

28 — Na jednání rakouská vláda vysvětlila, jak mohl předkládající soud dospět ke svým číslům (5 % nákladů a 25 % daně na vstupu) na základě rakouské sazby DPH ve výši 20 % a desetiletého opravného období, spolu s 10 % ročními finančními náklady, které by měly umožnit dotyčné osobě půjčit si a splácet po dobu deseti let částku rovnající se částce okamžitě odpočitatelné DPH. Každý ze základních faktorů – a tedy i přesný výsledek – se může samozřejmě lišit mezi členskými státy a v průběhu času.

29 — Rozsudek ze dne 24. května 2007, C-157/05, Sb. rozh., s. I-4051, bod 41.

ustanovení může vztahovat ustanovení o *statu quo*, pokud je svou podstatou totožné s dřívější právní úpravou. Pozměněné znění § 12 odst. 2 bodu 1 UStG, ve spojení s § 6 odst. 1 bodem 16, je svou podstatou totožné s původním zněním a vychází z totožných záměrů ze strany zákonodárce. Ale pokud se na pozměněné znění nevztahuje ustanovení o *statu quo*, vystává otázka, zda změna může rovněž mít vliv na platnost překrývajících se pravidel v § 12 odst. 2 bodu 2 písm. a).

jiné osoby povinné k dani, které své soukromé bytové objekty neužívají alespoň v nepatrném rozsahu k podnikání?

38. V tomto kontextu se Verwaltungsgerichtshof ptá:

- 2) Porušuje článek 87 ES vnitrostátní právní předpis, který provádí šestou směrnici, zejména její článek 17, vzhledem k tomu, že ačkoliv přiznává osobám povinným k dani, které provádějí zdanitelná plnění, zvýhodnění uvedené v první otázce, jež se vztahuje na bytové objekty, které tyto osoby používají pro své soukromé bytové účely, toto zvýhodnění upírá osobám povinným k dani, jejichž plnění jsou od daně osvobozena?
- „1) Porušuje [šestá směrnice], zejména její článek 17, základní práva právního řádu Společenství (zásadu Společenství o rovném zacházení), jelikož umožňuje, aby osoby povinné k dani nabyly vlastnictví k bytovým objektům pro své soukromé bytové účely (spotřebu) zhruba o 5 % výhodněji než jiní občané Evropské unie, přičemž absolutní částka tohoto zvýhodnění stoupá bez omezení spolu s výší pořizovacích a stavebních nákladů na dotčený bytový objekt? Vzniká takové porušení rovněž na základě toho, že osoby povinné k dani mohou pro své soukromé bytové účely nabýt vlastnictví k bytovým objektům, které užívají alespoň nepatrnou měrou k podnikání, zhruba o 5 % výhodněji než
- 3) Působí i nadále čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, pokud vnitrostátní zákonodárce změnil ustanovení vnitrostátního práva o vynětí z nároku na odpočet daně (v projednávaném případě § 12 odst. 2 bod 1 [UStG]), které je založeno na čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, s výslovným záměrem toto vynětí z nároku na odpočet daně zachovat, přičemž vnitrostátní zákon by měl jinak skutečně za následek zachování vynětí z nároku na odpočet daně, ale z důvodu teprve dodatečně zjištěného omylu týkajícího se výkladu práva Společenství [v projednávaném případě čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice] vnitrostátní zákonodárce přijal úpravu, která – posuzována izolo-

vaně – podle práva Společenství [čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, jak byl vyložen v rozsudku Seeling] odpočet daně připouští?

ložili Soudnímu dvoru jak písemná, tak i ústní vyjádření. Na jednání rakouská vláda podporovala vyjádření Unabhängiger Finanzsenat.

- 4) V případě, že bude na třetí předběžnou otázku odpovězeno záporně, může být účinek vynětí z nároku na odpočet daně [§ 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994], které je založeno na ustanovení o *statu quo* [standstill] [čl. 17 odst. 6 šesté směrnice], narušen, pokud vnitrostátní zákonodárce změní jedno ze dvou vzájemně se překrývajících vnitrostátních ustanovení o vynětí z nároku na odpočet daně (§ 12 odst. 2 bod 2 písm. a) [UStG] a § 12 odst. 2 bod 1 [UStG]) a následně již nepokračuje dál, protože shledá, že se dopustil nesprávného právního posouzení?“

40. Nehledě na odpovědi, které navrhují na otázky, se tito zúčastnění ve svém základním přístupu značně liší. Sandra Puffer a Komise souhlasí s tím, že šestá směrnice umožňuje, aby se osoby povinné k dani rozhodly zcela začlenit investiční majetek do obchodního jmění, s plným a okamžitým odpočtem daně na vstupu. Naopak, Unabhängiger Finanzsenat a rakouská vláda (dále jen „rakouské orgány“) tvrdí, že právní úprava Společenství nevyžaduje, aby taková možnost existovala, ale umožňuje odpočet pouze s ohledem na podíl nákladů odpovídající podnikatelskému použití.

Posouzení

39. Sandra Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (odpůrce v původním řízení) a Komise před-

41. Přezkoumám tedy postoj rakouských orgánů předtím, než se vyjádřím k položeným otázkám.

Postoj rakouských orgánů

42. Unabhängiger Finanzsenat tvrd, že znění est směrnice nevyžaduje adn vyjasnn a neumožnuje výklad, podan Soudním dvorem.

43. Podle čl. 17 odst. 2 písm. a) je daň na vstupu odpoitateln, *jsou-li zboží a služby, ke kterm se vztahuje, použity pro cely zdanitelných výstupních plnění*. Podle čl. 6 odst. 2 písm. a) je třeba považovat soukrom používání aktiv podniku za zdaniteln výstupní plnění, *je-li daň na vstupu z těchto aktiv odpoitateln*³⁰. Je tedy nezbytn stanovit nejprve podíly podnikatelského a soukromého využívání, na základě čehož se určí podíl odpoitateln daně na vstupu. Soukrom využívání pak bude zdanitelným výstupem pouze v rozsahu, ve kterm se týká zbo ppadajcho na podíl pozen k podnikatelskému vyutn, s ohledem na kter lze uplatnit

nárok na odpočet dan³¹. Začlenění do obchodního jmění nemue samo o sobě založit nárok na odpočet, jelikož v opanm ppad by podmínka „je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží pln nebo zčásti odpoitateln“ neměla smysl. Rakousk orgány tud usuzují, že investcn majetek mue být zcela začleněn do obchodního jmění, jakmile je pořízen, pem zkld nárok na odpočet s ohledem na podíl uren v t době ke zdanitelnému podnikatelskému využívání (kter mue dosahovat i 0 %), s výhradou opravy původního odpočtu v souladu s článkem 20 est směrnice, kter odrz změny v podílech podnikatelského a soukromého využívání během opravného období pro odpočet.

44. Na tomto základě rakousk orgány popírají tvrzen Soudního dvora³² v tom smyslu, že osoba, kter používá zboží zčásti pro podnikatelské cely a zčásti pro soukrom cely a kter odpoetla DPH na vstupu v celém rozsahu nebo částečně při jeho pozen, je považována za osobu, kter používá zboží zcela pro cely svých zdanitelných plnění v smyslu čl. 17 odst. 2, a ma tedy nárok na pln a okamit odpočet daně na vstupu. Mají za to, že Soudní dvůr vyložil právní úpravu neopodstatněným způsobem, představujícím

30 — Rakousk orgány poukazu na to, že ze šesti jazykových verzí, ve kterých byla est směrnice přijata, pouze anglick verze používá pitomn as [„is deductible“ (je-li odpoitateln)]. Všechny ostatní jazykov verze používají formulaci, kter by se do angličtiny přeložila jako „založilo-li nárok na odpočet“, naznačující asov poad. Mimoto, v angličtině čl. 26 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112 nyní odkazuje na daň na vstupu, kter „byla“ [„was“] odpoitateln.

31 — Rakousk orgány odkazu na rozsudek ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Recueil, s. I-4049, týkající se čl. 5 odst. 6 est směrnice, ve kterm Soudní dvůr došel v zásadě k závěru, že pokud bylo vozidlo pořízeno bez odpočtu daně na vstupu, ale bylo určeno ke zdanitelnému podnikání, pokud byla na vozidle odvedena daov odpoitateln práce a pokud bylo vozidlo nsledn začleněno do soukromého majetku osoby povinn k dané, zdanitelnou částkou „dodání sobě samému“ mue být pouze hodnota, s ohledem na kterou vznikl nárok na odpočet.

32 — Odkazu na rozsudky Lennartz, bod 26, a Seeling, bod 43, uveden v poznámce pod čarou 15.

výklad v kruhu, kdy je nárok na odpočet daně na vstupu odvozen z následného zdanitelného výstupu ve formě soukromého použití.

45. Dále se rakouské orgány snaží vyvrátit řadu dalších argumentů, o kterých se domnívají, že by se o nich mohlo mít za to, že podporují nárok na plný odpočet daně v případě smíšeného použití. Srovnávací výklad čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2, na straně jedné, a čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, na straně druhé, učiněný generálním advokátem Jacobsem ve věci Charles³³ je rozporuplný a určený pouze k tomu, aby bylo možné se vyhnout problémům, které vyplývají z plného odpočtu. Jeho závěr ve věci Seeling³⁴, na základě důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice předložené Komisi, že účtování výstupní daně podle čl. 6 odst. 2 písm. a) bylo zvláště zvoleno jako alternativa k omezení nároku na odpočet daně na vstupu, nepodporuje odpočet daně v celém rozsahu pro veškeré smíšeně používané zboží. A v případě smíšeného používání budovy osobou povinnou k dani, která provádí pouze osvobozené výstupy, se daň na výstupu ze soukromého využívání bude každý rok lišit spíše v závislosti na obratu vytvořeném těmito výstupy (v souladu s poměrným systémem zavedeným čl. 17 odst. 5), než na podílu soukromého využívání, což by byl absurdní výsledek.

46. Chápu odkaz rakouských orgánů na to, že sled úvah v bodě 26 rozsudku Lennartz se může jevit jako uzavřený v kruhu. Soudní dvůr v něm uvádí, že „osoba, která používá zboží zčásti pro účely zdanitelných plnění podniku a zčásti pro soukromou potřebu, a která při pořízení zboží získala zpět celou DPH na vstupu nebo její část, je považována za osobu, která používá zboží zcela pro účely svých zdanitelných plnění ve smyslu čl. 17 odst. 2. Taková osoba má tedy v zásadě nárok na okamžitý a plný odpočet daně na vstupu odvedené při nákupu zboží“. Nicméně tuto formulaci Soudní dvůr nikdy nezopakoval. Odkazy na ni byly parafrázovány v podobě věty „pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem používaným jak k podnikatelským, tak i soukromým účelům jako s majetkem podniku, DPH splatná na vstupu při nabytí tohoto majetku je v zásadě odpočitatelná okamžitě a v celém rozsahu“³⁵. To je podle mého názoru vše, co Soudní dvůr zamýšlel, navzdory snad nešťastné formulaci v rozsudku Lennartz.

47. Hlavní otázkou je však zásadní rozdíl v přístupu mezi ustálenou judikaturou Soudního dvora a alternativní analýzou předloženou rakouskými orgány, z nichž obě se snaží vyřešit problém, jak uvést do souladu nárok na okamžitý a plný odpočet daně na vstupu ze zboží, které má být použito pro účely zdanitelných výstupů, s nevyhnutelnou skutečností, že některé zboží bude nakonec

33 — V bodech 59 a 60 svého stanoviska.

34 — V bodě 41 svého stanoviska; viz rovněž bod 59 jeho stanoviska ve věci Lennartz.

35 — Rozsudek Seeling, uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 41; rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Sudholz, C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 37; rozsudek Charles, uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 24.

použito pro jiné účely, než byly účely původně zamýšlené.

48. V tomto ohledu nepovažuji ustanovení šesté směrnice za natolik jasná, aby byl nadbytečný jakýkoli výklad Soudním dvorem. Ze strany rakouských orgánů se zdá neupřímné takto argumentovat, když zároveň svůj vlastní výklad navrhuji na několika stránkách podrobně odůvodněných písemných vyjádření. Byla-li by tato ustanovení tak jasná, postačilo by je pouze uvést.

49. Zdá se mi, že rozdíl v přístupu je založen na rozdílném chápání pojmu začlenění zboží do obchodního jmění. Ačkoli jak čl. 5 odst. 6, tak i čl. 6 odst. 2 šesté směrnice odkazují na zboží, které je součástí obchodního jmění, právní úprava ve skutečnosti nedefinuje pojem *začlenění* zboží do takového majetku. Tento pojem byl zaveden judikaturou, počínaje rozsudkem ve věci Lennartz. Kdybychom parafrázovali tento rozsudek, o začlenění se jedná, pokud osoba povinná k dani jednající jako taková (tedy nikoli v postavení soukromé osoby) pořizuje zboží pro účely své hospodářské činnosti (která může samozřejmě sestávat jak ze zdanitelných, tak i z osvobozených plnění).

50. Podle Soudního dvora takové začlenění (za předpokladu, že lze ve světle všech okolností prokázat jeho opravdovost, ale bez

ohledu na skutečný podíl podnikatelského využívání³⁶) určuje nárok na odpočet – a vyžaduje, aby bylo následné soukromé využívání zdaněno. Postavení, ve kterém osoba jedná při pořizování zboží, a účel, pro který je pořizováno, určují, zda toto zboží spadá do sféry hospodářské činnosti, a tedy podléhá pravidlům DPH, nebo do soukromé sféry, kde se žádá další pravidla o DPH neuplatní. V prvně uvedeném případě může být ještě převedeno do soukromé sféry, s povinností uhradit daň na výstupu (v rozsahu, ve kterém byla daň na vstupu odpočitatelná, jelikož je hospodářská činnost zdanitelná), čímž je pro osobu povinnou k dani zachována daňová neutralita. V případě uvedeném na druhém místě s sebou nese jakýkoliv převod do podnikatelské sféry penalizaci: daň na vstupu, kterou nebylo možné odpočíst, jelikož se jednalo o pořízení pro soukromé účely, nemůže být definitivně vrácena zpět, ale hodnota zboží (včetně daně na vstupu, která nemůže být vrácena zpět) bude tvořit součást základu daně, pokud bude toto zboží použito pro zdanitelné výstupní účely³⁷.

51. Rakouské orgány mají nicméně za to, pokud je správně chápu, že začlenění do obchodního jmění může být pouze „prozatímním“ opatřením. Pokud je zboží určeno pro soukromé využití, může být přesto určeno ke zdanitelné hospodářské činnosti osoby povinné k dani, ale na jeho základě vznikne (prostřednictvím mechanismu oprav) nárok na odpočet pouze tehdy, pokud je následně skutečně použito pro účely podniku.

36 — Rozsudek Lennartz, uvedený v poznámce pod čarou 15, body 21 a 35.

37 — Viz rovněž body 79 a 80 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci Charles.

52. Takový výklad nepostrádá důvody ve svůj prospěch. Odstraňuje znevýhodnění, která jsou vlastní převodům ze soukromé do podnikatelské sféry, i finanční zvýhodnění pro osoby povinné k dani, která jsou jádrem sporu v této věci. Nezdá se ani, že by představoval jakýkoli vážný problém, pokud jde o nesoulad s logikou systému DPH, jak lze vidět z jeho podobnosti se změnou, kterou nyní navrhuje Komise³⁸.

53. Upírá nicméně osobám povinným k dani nárok na okamžitý odpočet v případech odloženého podnikatelského využívání s přechodným soukromým využíváním. A i když by mohl zapadat do celkového systému DPH, není v žádném případě v tomto ohledu zjevně lepší než výklad obsažený v ustálené judikatuře Soudního dvora a nepochybně jej nevyžaduje jasné znění právní úpravy.

54. Kritiku rakouských orgánů, pokud jde o současnou judikaturu, nepovažují rovněž za odůvodněnou.

55. Podle přístupu Soudního dvora je třeba považovat zboží, které je začleněno

do obchodního jmění, za zboží, které je využíváno k podnikatelským účelům. Jakékoliv soukromé využívání se tedy stává zdanitelným podnikatelským využíváním, s tím, že osoba povinná k dani dodává sama sobě stejným způsobem, jakým by dodávala jakémukoli jinému konečnému spotřebiteli. Platí to nicméně pouze tehdy, pokud existoval původní nárok na odpočet, přičemž rozsah tohoto nároku závisí na velikosti zdanitelných a osvobozených plnění, které osoba povinná k dani celkově uskutečňuje. To vysvětluje podmínku „je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná“ a výklad uvedený generálním advokátem Jacobsem v bodech 59 a 60 jeho stanoviska ve věci Charles. Mimoto, zdá se mi, že se jedná o nepochopení tohoto bodu, které vede rakouské orgány k tomu, že shledávají jakkoli absurdní skutečnost, že pokud osoba povinná k dani uskutečňuje jak zdanitelná, tak i osvobozená plnění, její odpočet daně na vstupu s ohledem na majetek, který používá jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely, může být opraven na základě poměru mezi zdanitelným a osvobozeným plněním a nebude určen pouze na základě poměru mezi podnikatelským a soukromým určením. Konečně, co se týče odkazů generálního advokáta Jacobse na důvodovou zprávu k návrhu šesté směrnice, i když pasáže, které citoval, nemusí výslovně uvádět záměr povolit plný odpočet v případě smíšeně používaného zboží, jsou zcela jistě konzistentní s takovým záměrem a naznačují ho.

56. Závěrem k této otázce bych chtěla uvést, že nejsem přesvědčena o tom, že by argumenty rakouských orgánů poskytovaly jakýkoli důvod k přehodnocení ustálené judikatury Soudního dvora v této oblasti. Nanejvýš jsou alternativní analýzou, která nepostrádá

³⁸ — Viz body 21 a 22 výše.

přitažlivost, ale která rozhodně není, jak se jí snaží prezentovat, jediným a nevyhnutelným výkladem právní úpravy. Pokud by Soudním dvůr přesto došel k opačnému závěru, bylo by záhodno, aby byl případ předložen většinu kolegiu, se znovuotevřením ústní části řízení. V takovém případě by bylo vhodné vyzvat ostatní členské státy, aby předložily vyjádření, jelikož se jedná o věc, která se týká celého systému DPH. Poznamenávám nicméně, že žádný členský stát, kromě Rakouska, nepovažoval za nutné vyjádřit se k písemným vyjádřením Unabhängiger Finanzsenat v této věci.

57. Přezkoumám tedy čtyři otázky předkládajícího soudu vycházející ze skutečnosti, že výklad Soudního dvora ohledně smíšeně využívaného zboží není zpochybněn.

První otázka: rovné zacházení

58. Nelze popřít, že osoba povinná k dani, která má nárok na plný a okamžitý odpočet daně na vstupu ze zboží, jež si pořizuje a začleňuje do svého podniku, a která poté platí daň na výstupu, jež se zvyšuje v závislosti na jejím soukromém využívání tohoto zboží, může požívat identifikovatelného finančního

zvýhodnění oproti jiné osobě, která si pořizuje srovnatelné zboží v postavení soukromé osoby, a nemůže si tedy odpočíst žádnou daň na vstupu³⁹. Toto zvýhodnění bude vždy existovat, ačkoli jeho přesný rozsah bude záviset na několika proměnných⁴⁰. Není tedy nezbytné vyslovovat se k výpočtu předkládajícího soudu, podle kterého může dosáhnout 25 % z celkové DPH nebo 5 % z celkových nákladů v případě nemovitého majetku v Rakousku. Stačí uznat, že existuje nezanedbatelný rozdíl v zacházení.

59. Zásada rovného zacházení vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna⁴¹. Za okolností, o které se zde jedná, nachází se osoba povinná k dani a soukromá osoba ve srovnatelných situacích nebo je odlišnost mezi nimi objektivně odůvodněna?

60. Systém zdanění soukromého využívání obchodního jmění je vytvořen speciálně k tomu, aby odstranil – mnohem podstatnější – nerovnost v zacházení, která by nastala, pokud by osoby povinné k dani mohly ponechat aktiva, s ohledem na které využívají plného odpočtu daně na vstupu, k soukromému užívání, bez toho, aby kdykoli později

39 — Viz, například, bod 39 a násl., stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci Seeling, a bod 74 a násl., jeho stanoviska ve věci Charles, obě uvedené v poznámce pod čarou 15 výše.

40 — Viz bod 35 výše a poznámka pod čarou 28.

41 — Viz, pokud jde o příklad z nedávné doby, rozsudek ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 51.

musely vyúčtovat DPH. Existence menší nerovnosti však nemůže být jednoduše odůvodněna neexistencí větší nerovnosti. Je třeba vždy prokázat, že vyplývá z objektivního rozdílu v situaci, která je relevantní z hlediska rozdílu v zacházení.

61. V projednávané věci souhlasím s Komisí, že osoba povinná k dani a soukromý vlastník se nacházejí v odlišných situacích. Co se týče soukromého vlastníka, je majetek ponechán zcela a definitivně k soukromému používání. Co se týče osoby povinné k dani, je majetek používán zčásti pro podnikatelské účely, s možností změny podílu tohoto používání. Pokud je DPH prvkem tvořícím součást nákladů na pořízení a údržbu zboží, včetně investičního a nemovitého majetku, musí ji nést jednoznačně konečný „spotřebitel“ – osoba používající zboží k soukromým účelům – ale musí zůstat zcela neutrální, pokud jde o osobu povinnou k dani. Osoba povinná k dani, která si pořizuje zboží v postavení soukromé osoby, musí nést jednoznačně stejné zatížení DPH jako osoba, která není povinná k dani. Pokud se následně rozhodne používat toto zboží pro podnikatelské účely, nemůže se sama osvobodit od této daně, která proto zatíží její podnikatelskou činnost způsobem, který je neslučitelný s požadavkem neutrality DPH pro osoby povinné k dani a který ji znevýhodňuje vůči ostatním soutěžícím osobám povinným k dani⁴². Právě z tohoto důvodu – a, jak poznamenává S. Puffer, zcela si vědom důsledků – Soudní dvůr objasnil, že osoba povinná k dani musí mít možnost se rozhodnout začlenit smíšeně používané zboží

do obchodního jmění s následným zdaněním soukromého používání.

62. Komise rovněž upozorňuje na skutečnost, že osoby povinné k dani jsou nejenom hospodářskými subjekty, jež přispívají k záměru Evropských společenství podporovat rozvoj hospodářských činností a v tomto kontextu vystavují svůj majetek určitým rizikům, ale rovněž výslovně určenými subjekty, jež vybírají DPH a jež jsou zodpovědné za zajištění její úhrady daňovým orgánům. Subjekty, které pouze využívají nebo spotřebovávají zboží pro své soukromé účely, nemohou trvat na tom, aby se s nimi zacházelo ve všech záležitostech DPH stejně jako s výše uvedenými osobami.

63. Odpověděla bych tedy na první otázku předkládajícího soudu záporně.

Druhá otázka: státní podpora

64. Předkládající soud si rovněž přeje vědět, zda totéž zvýhodnění, pokud je požívají osoby povinné k dani, jejichž výstupní plnění podléhá DPH, ale nikoli ty osoby povinné k dani, jejichž výstupní plnění jsou od daně osvobozena, může představovat státní podporu

42 — Viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Charles, bod 75 a násl.

zakázanou článkem 87 ES. Konkrétněji se ptá, zda vnitrostátní právní úprava, která provádí šestou směrnici tak, že poskytuje takové relativní zvýhodnění, porušuje článek 87 ES.

65. Formulace této otázky vyžaduje dvě úvodní poznámky.

66. Zprvé, z informací předložených Soudnímu dvoru se podává, že rakouská právní úprava ve stávající podobě *nedovoluje* takový výsledek. Pouze totiž v případě, kdy právní úprava brání za okolností, o které se zde jedná, okamžitému a plnému odpočtu daně na vstupu, jsou třetí a čtvrtá otázka předkládajícího soudu relevantní. Pokud by tomu tak bylo, druhá otázka, tak jak je formulována, by byla čistě hypotetická. Je nicméně na vnitrostátním soudu, aby vyložil vnitrostátní právo, a já proto posoudím tuto otázku vycházející z toho, že její základní předpoklad je správný.

67. Zadruhé, čl. 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice definuje osobu povinnou k dani jako „jakoukoliv osobu, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností“, a sice veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání a využívání hmotného nebo nehmot-

ného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj, „a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. Osoba, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně, zůstává tudíž „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této právní úpravy. Nemá však žádná z práv nebo povinností osoby, která uskutečňuje zdaněná plnění, a nepodléhá žádnému z účinků, které má DPH na posledně uvedené subjekty. Krátce řečeno, co se týče DPH, je prakticky ve stejném postavení jako je v soukromém životě.

68. Mám za to, že na samotnou otázku lze odpovědět pouze záporně.

69. Článek 87 odst. 1 ES stanoví, že „podpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem“. Podle ustálené judikatury vyžaduje kvalifikace jako státní podpora ve smyslu tohoto ustanovení, aby byly splněny všechny podmínky v něm uvedené. Zprvé se musí jednat o státní zásah nebo zásah prostřednictvím státních prostředků. Zadruhé tento

zásah musí být takový, že ovlivňuje obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí svého příjemce zvýhodnit. Začtvrté musí narušit nebo může narušit hospodářskou soutěž⁴³.

lizoval hospodářskou soutěž mezi zdaněnými dodáními a dodáními osvobozenými od daně, takže jakýkoliv rozdíl v zacházení mezi hospodářskými subjekty, které uskutečňují tyto dva druhy dodání, nenaruší ve většině případů⁴⁵ hospodářskou soutěž.

70. Zde nelze přičíst rozdíl v zacházení mezi hospodářskými subjekty, které uskutečňují pouze zdanitelná dodání, a těmi, kteří uskutečňují pouze dodání osvobozená od daně (lze dodat, s řadou přechodných režimů pro osoby, které uskutečňují jak zdanitelná, tak i osvobozená dodání) jednomu státu, a nikoli jinému. Je nedílnou součástí systému DPH stanoveného harmonizovanými právními předpisy Společenství, které musí být provedeny stejným způsobem všemi členskými státy. Nejde tudíž o žádný „státní zásah“ nebo o ovlivnění obchodu mezi členskými státy. Komise dodává, že zvýhodnění přiznané příjemci musí být podle judikatury Soudního dvora selektivní, což není případ opatření, které, ačkoli přiznává příjemci zvýhodnění, je odůvodněno povahou nebo obecnou metodou systému, jehož je součástí⁴⁴. Vzhledem k tomu, že první tři podmínky nejsou splněny, rozdíl v zacházení nemůže porušovat článek 87 ES.

71. Poznamenávám rovněž, že systém osvobození od daně je vytvořen tak, aby minima-

Třetí otázka: změna § 12 odst. 2 bodu 1 UStG

72. Ke dni 1. ledna 1995 a před tímto datem § 12 odst. 2 bod 1 UStG stanovil: „Dodání nebo jiné služby související s pořízením, stavbou nebo údržbou budov jsou považovány za služby poskytnuté pro účely podniku, pokud protiplnění obdržené výměnou za tyto služby tvoří provozní náklady nebo výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů podle předpisů upravujících daň z příjmu“.

73. V rozsahu, ve kterém takové ustanovení představovalo v té době vynětí z nároku na odpočet DPH na vstupu, mohlo být zachováno, v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, do doby – dosud neznámé – než Rada rozhodne o tom, které výdaje nelze odpočíst.

43 — Viz, z poslední doby, rozsudek ze dne 1. července 2008, Chronopost a La Poste, C-341/06 P a C-342/06, Sb. rozh. s. I-4777, body 121 a 122.

44 — Viz, například, rozsudek ze dne 29. dubna 2004, GIL Insurance, C-308/01, Recueil, s. I-4777, bod 66 a násl.

45 — Je pravdou, jak uvádí předkládající soud, že existují některé případy hospodářské soutěže mezi těmito dvěma kategoriemi (viz, např. rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121), ale jsou ojedinělé a projednáváná věc mezi ně nepatří.

74. Soudní dvůr uvedl, že pokud po datu vstupu šesté směrnice v platnost členský stát změnil své předpisy tak, že zmenší rozsah existujících vynětí, a tím je přiblíží obecnému režimu odpočtů stanovenému v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, na tyto předpisy je třeba pohlížet tak, že se na ně vztahuje odchylka v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6⁴⁶. Naopak, pokud změna má za následek zvětšení rozsahu existujících vynětí a tím se odchyluje od cíle směrnice, druhý pododstavec čl. 17 odst. 6 se na ní nevztahuje, a tato změna tudíž porušuje čl. 17 odst. 2⁴⁷.

76. Verwaltungsgerichtshof odkazuje na bod 41 rozsudku Holböck⁴⁸, ve kterém Soudní dvůr potvrdil svou judikaturu v tom smyslu, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté po datu stanoveném v ustanovení o *statu quo* není automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky zavedeného dotčeným aktem Společenství. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které se omezuje na to, aby omezilo nebo zrušilo překážku výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v předchozích právních předpisech, se totiž odchylka vztahuje. „Naopak právní předpisy, které vycházejí z logiky odlišné od logiky předchozího práva a které zavádějí nové postupy, nemohou být pokládány za právní předpisy existující k datu stanovenému dotčeným aktem Společenství“.

75. Co patrně nastalo v projednávané věci je však podle překládacích usnesení to, že vynětí z nároku na odpočet daně na vstupu v případech, kdy v zásadě vznikla daňová povinnost k dani na výstupu (konkrétně, při soukromém využívání zboží začleněného do obchodního jmění), bylo následně přeměněno na osvobození od daně na výstupu, což znamenalo nemožnost odpočtu daně na vstupu.

77. Mohu jen souhlasit s Komisí, že změna rakouské právní úpravy popsaná v předkládacím usnesení patrně spadá do kategorie zmíněné v poslední větě předchozího odstavce. V tomto ohledu se zdá irelevantní, zda vnitrostátní zákonodárce provedl tuto změnu na základě správného nebo nesprávného výkladu práva Společenství. Nicméně rozhodnutí ve věci Seeling v tom smyslu, že soukromé využívání nemovitého majetku podnikem, ze kterého byla odpočtena daň na vstupu, nemůže být považováno za pacht nebo nájem osvobozený od daně, ale je třeba

46 — Rozsudky ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, Recueil, s. I-4493, body 22 až 24; a ze dne 8. února 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 45.

47 — Rozsudek ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-40/00, Recueil, s. I-4539, body 17 až 20; a výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 46.

48 — Uvedený v poznámce pod čarou 29 výše.

je považovat za zdanitelné dodání sobě samému, zakazuje změnu, která byla patrně učiněna.

Čtvrtá otázka: důsledky pro § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG

78. Vnitrostátní soud si přeje vědět, zda, pokud se na změnu § 12 odst. 2 bodu 1 UStG nevztahuje ustanovení o *statu quo* v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, to znamená, že „překrývající se“ vynětí z nároku na odpočet v § 12 odst. 2 bodu 2 písm. a) rovněž ztrácí ochranu tohoto ustanovení o *statu quo*.

79. Sandra Puffer tvrdí, že § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) – který vlastně stanoví, prostřednictvím odkazu na právní předpisy o dani z příjmu, že výdaje na živobytí, včetně soukromého bydlení, nemohou zakládat nárok na odpočet – se ve skutečnosti nevztahuje na výdaje na stavbu domu nebo každopádně původně takto nebyl vykládán.

80. Je samozřejmě na vnitrostátním soudu, aby stanovil význam dotčeného ustanovení. Ve svém předkládacím usnesení popsal § 12 odst. 2 bod 1 a odst. 2 bod 2 písm. a) jako „překrývající se“ ustanovení, ale nevysvětlil, v jakém rozsahu mohou být vzájemně závislá nebo samostatná. Zdá se mi jasné, že pokud je vynětí z nároku na odpočet v odst. 2 bodu 2 písm. a) závislé pro účely svého výkladu nebo uplatnění na existenci vynětí v odst. 2 bodu 1, a pokud je posledně uvedené ustanovení neslučitelné s ustanoveními šesté směrnice a nevztahuje se na ně ustanovení o *statu quo*, potom odst. 2 bod 2 písm. a) bude postižen obdobně. Pokud se však jedná o samostatné vynětí z nároku na odpočet, které existovalo před rokem 1995 a nebylo od té doby změněno, potom se na ně vztahuje ustanovení o *statu quo*.

81. Zdůrazňuji konečně ještě jednou, že třetí a čtvrtá otázka předkládajícího soudu vychází patrně z předpokladu, který je odlišný od předpokladu v jeho druhé otázce. Druhá otázka předpokládá, že rakouská právní úprava umožňuje, aby osoby povinné k dani začlenily nemovitý majetek do obchodního jmění a využívaly plného a okamžitého odpočtu v rozsahu, ve kterém podnik skutečně zdanitelná dodání, zatímco třetí a čtvrtá otázka předpokládají, že rakouská právní úprava takový odpočet vylučuje. Je na vnitrostátním soudu, aby toto vyřešil.

Závěry

82. Ve světle výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na položené otázky následovně:

- „1) O porušení zásady rovného zacházení se nejedná, pokud směrnice Společenství o DPH opravňují osobu povinnou k dani k plnému a okamžitému odpočtu daně na vstupu z majetku, jenž si pořizuje a začleňuje do svého podniku, a poté platí daň na výstupu, jež se zvyšuje v závislosti na jejím soukromém využívání tohoto majetku, i když takto využívá identifikovatelného finančního zvýhodnění oproti jiné osobě, která si pořizuje srovnatelný majetek v postavení soukromé osoby, a nemůže si tedy odpočíst žádnou daň na vstupu.
- 2) Vnitrostátní právní úprava, která provádí směrnice Společenství o DPH tak, že povoluje osobám povinným k dani takové zvýhodnění, neporušuje článek 87 ES.
- 3) Ustanovení o *statu quo* v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice se nevztahuje na případy, kdy předchozí vynětí z nároku na odpočet daně na vstupu v případech, kdy v zásadě vznikla daňová povinnost k dani na výstupu, bylo následně přeměněno na osvobození od daně na výstupu vedoucí k nemožnosti odpočtu daně na vstupu.

- 4) Pokud je tedy předchozí vynětí z nároku na odpočet přeměněno na osvobození od daně, a nevztahuje se na ně tudíž ustanovení o *statu quo* v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, na jakékoli jiné vynětí, které je pro účely svého výkladu nebo uplatnění závislé na existenci předchozího vynětí, se rovněž nebude vztahovat ustanovení o *statu quo*. Toto ustanovení o *statu quo* se však bude vztahovat na samostatné vynětí, které existovalo v dotyčném členském státě v době vstupu šesté směrnice v platnost a nebylo od té doby změněno.“