

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

19. července 2012(*)

„Šestá směrnice o DPH – čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a písm. b), čl. 11 část A odst. 1 písm. c) a čl. 17 odst. 2 – část investičního majetku, který tvoří součást aktiv podniku – Pechodné užívání pro soukromé účely – Trvalá péstavba uvedeného majetku – Placení DPH v souvislosti s trvalou péstavbou – Nárok na odpočet“

Ve věci C-334/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 11. června 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 12. července 2010, v řízení

X

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za nizozemskou vládu C. M. Wissels a M. Noort, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 1. března 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a písm. b), čl. 11 části A odst. 1 písm. c) 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 daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274) (dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi X (dále jen „osoba povinná k dani“),

sdílením osob povinným k dani pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a Staatssecretaris van Financiën ve věci odpůtu DPH odvedené na vstupu touto osobou povinnou k dani z výdajů vzniklých v souvislosti s trvalou přestavbou investičního majetku, který tvoří součást aktiv jejího podniku, provedenou za účelem přechodného užívání osobou povinnou k dani pro soukromé účely.

Právní rámec

3 Článek 6 odst. 2 šesté 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 zejména 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 zejména 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.“

4 Článek 11 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice stanoví:

„A) V tuzemsku

1. Základem daně je:

[...]

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

5 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví:

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

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

6 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, osoba povinná k dani je sdružením osob bez právní subjektivity ve formě veřejné obchodní společnosti, kterou tvoří dvě fyzické osoby. V roce 2000 osoba povinná k dani provozovala velkoobchod s autolaky. Oba zakladatelé osoby povinné k dani koupili v roce 1999 skladištní budovu, kterou ihned začali používat v rámci své podnikatelské činnosti.

7 Zaátkem roku 2000 byla přestavěna část podkroví skladištní budovy za účelem přechodného obývání oběma společníky a jejich dětmi až do očekávaného předání podnikového bytu nacházejícího se vedle skladištní budovy. Za tímto účelem byly vestavěny dva vikýře, předsíň, koupelna a toaleta. Za tyto práce byla vyúčtována DPH.

8 Během těchto prací a po jejich ukončení bylo podkroví po dobu 23 měsíců užíváno osobou povinnou k dani jako byt. Následně bylo podkroví přebudováno, aby mohlo být užíváno pro původně stanovený účel, a to pro potřeby podniku jako kancelář a výuková místnost.

9 Osoba povinná k dani provedla odpout DPH týkající se výdajů na přestavbu. Orgán daňové kontroly zastával názor, že tento odpout byl proveden neoprávněně, s výjimkou DPH vyúčtované za vestavbu koupelny a toalety, jelikož osoba povinná k dani mohla prokázat, že vestavba těchto dvou prostor sloužila rovněž k podnikatelským účelům.

10 Osoba povinná k dani podala proti tomuto rozhodnutí žalobu. Soud prvního stupně rozhodl, že vestavba vikýřů a předsíní byla provedena výlučně pro účely bydlení a že nikdy nebylo tvrzeno nebo prokazatelně doloženo, že práce byly provedeny pro podnikatelské účely, takže nevzniká nárok na odpout daně.

11 Tentýž soud se domníval, že osoba povinná k dani nemá nárok na odpout daně ani podle článku 17 šesté směrnice, jelikož přestavěné prostory nebyly užívány pro účely zdanitelných plnění. Navíc čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice se nepoužije proto, že práce provedené v souvislosti s přestavbou je nutno považovat za poskytování služeb a v této souvislosti nelze tvrdit, že šlo o „využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku k jiným účelům než pro potřeby podniku“. Ostatně čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. b) šesté směrnice se rovněž nepoužije, neboť toto ustanovení vylučuje služby, jež nebyly poskytnuty samotnou osobou povinnou k dani.

12 Na podporu svého kasačního opravného prostředku podaného k Hoge Raad der Nederlanden osoba povinná k dani uvádí, že v projednávané věci se použije čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) nebo písm. b) šesté směrnice. V tomto ohledu uvádí, že přechodně užívala část majetku, který tvoří součást aktiv podniku, pro jiné účely než pro podnikatelské účely, což lze podle tohoto ustanovení pokládat za zdanitelné plnění. Základ daně u těchto plnění odpovídá výši výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani, k nimž nepatří pouze poizovací náklady, nýbrž také náklady na údržbu a modernizaci. Jelikož tyto výdaje jsou součástí výmňovacího základu daně z užívání pro soukromé účely, je podle zásady neutrality odpoutitelná okamžitě a v plném rozsahu nejen DPH z poizovacích nákladů, nýbrž i DPH z nákladů na údržbu a modernizaci.

13 Tento soud upesňuje, že v projednávané věci je nesporné, že skladištní budova byla po jejím pořízení užívána pro podnikatelské účely. Stejně tak je nesporné, že část této skladištní budovy byla od určitého okamžiku přechodně užívána pro soukromé účely a že stavební práce byly na budovu provedeny výlučně za účelem takového užívání. Účastníci řízení se nevyjádřili k tomu, zda byla osoba povinná k dani vyúčtována DPH při pořízení skladištní budovy, ani soudy nižšího stupně k této otázce nezaujaly žádné stanovisko. Předkládající soud pokládá za nezbytné přezkoumat obě tyto možnosti.

14 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Patří podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a písm. b), čl. 11 části A odst. 1 písm. c), jakož i čl. 17 odst. 2 šesté směrnice osoba povinná k dani, která část investičního majetku, který tvoří součást jejího podniku, přechodně užívá pro soukromé účely, nárok na odpout DPH na vstupu z výdajů vynaložených na trvalou přestavbu, která byla provedena výlučně za účelem užívání pro soukromé účely?

2) Změnila by se odpověď na tuto otázku v případě, kdy by osoba povinná k dani byla při

pořízení daného investičního majetku využívána DPH, jejíž odpot již osoba povinná k dani provedla“

K pedbžným otázkám

15 Podstatou obou otázek pedkládajícího soudu, které je teba zkoumat společně, je, zda je nutno lánek l. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a písm. b), l. 11 ást A odst. 1 písm. c) a l. 17 odst. 2 šesté smrnice vykládat v tom smyslu, že jednak osob povinné k dani, která ást investičního majetku tvořícího souást aktiv jejího podniku peachodně užívá pro soukromé úely, pšluší podle uvedených ustanovení nárok na odpot DPH odvedené na vstupu z výdaj vynaložených na trvalou pestavbu tohoto majetku, i když byla tato pestavba provedena za úelem takového užívání pro soukromé úely, a jednak tento nárok na odpot dan existuje bez ohledu na to, zda byla osob povinné k dani p pořízení investičního majetku, na kterém byla provedena pestavba, využívána DPH a zda již osoba povinná k dani provedla její odpot.

16 Za úelem zodpovězení tčto otázek je nejprve teba uvést, že pedkládající soud upesnil, že spor v pvodním řízení se týká pouze nároku na odpot souvisejícího s některými pestavbami majetku, který tvoří v plném rozsahu souást aktiv podniku, a to konkrétně s trvalou vestavbou dvou vikýř a pedsín. O tčto pestavbách lze mít z dved uvedených generální advokátkou v bodech 59 až 63 jejího stanoviska za to, že vedly ke vzniku odlišného investičního majetku.

17 Zadruhé je teba pípomenout, že z judikatury vyplývá, že pro urení psobnosti režimu DPH, a tudíž i mechanismu odpotu, je rozhodující pořízení majetku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Použití majetku, které je uskutečeno nebo které je zamýšleno, uruje pouze rozsah poátečního odpotu, na který má osoba povinná k dani nárok na základě lánku 17 a rozsah pípadných oprav v prbhu následujících období (rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 15). Naproti tomu, pokud osoba povinná k dani nabývá majetek výlučně pro soukromé úely, jedná jako soukromá osoba, a nikoli jako osoba povinná k dani ve smyslu šesté smrnice (rozsudek ze dne 6. května 1992, de Jong, C-20/91, Recueil, s. I-2847, bod 17).

18 Je tedy teba pēzkoumat, do jaké míry lze v situaci, která je posuzována v pvodním řízení, uznat, že osoba povinná k dani jednala „jako taková“, pokud na majetku provedla trvalou pestavbu, která vedla ke vzniku nového investičního majetku.

19 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že práv úmysl osoby povinné k dani užívat zboží nebo službu pro podnikatelské úely, který je prokázán objektivními skutečnostmi, umožňuje urit, zda v okamžiku uskutečnění plnění na vstupu tato osoba povinná k dani jedná jako taková, a tudíž musí mít nárok na odpot DPH splatné nebo odvedené za toto zboží či služby (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek Lennartz, bod 8, a rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 34).

20 Pokud jde o úmysl osoby povinné k dani dotčené v pvodním řízení, je nutno konstatovat, že jak na jednu stranu vyplývá z pedkládacího rozhodnutí, orgány daové správy zastávaly názor, že vikýře a pedsín byly na rozdíl od jiných prvk, které byly použity k pestavbě ásti skladištní budovy na byt, vybudovány výlučně pro soukromé úely.

21 Na druhou stranu správn uvedla generální advokátka v bodě 88 svého stanoviska, že z uvedeného pedkládacího rozhodnutí lze rovněž usuzovat, že užívání ásti skladištní budovy bylo od zahájení pestavby plánováno pro úely bydlení pouze na peachodnou dobu. Z rozsudku prvního stupně navíc vyplývá, že od počátku bylo rovněž známo, že tato ást skladištní budovy bude později pestavna za úelem užívání výlučně pro podnikatelské potřeby jako kancelář a

výuková místnost.

22 Ve věci v p?vodním ízení proto podle všeho není jednozna?n? prokázáno, že v okamžiku provedení dot?ené p?estavby bylo úmyslem osoby povinné k dani užívat p?estav?nou ?ást výlu?n? pro soukromé ú?ely.

23 Pokud jde o objektivní skute?nosti, které lze zohlednit p?i posouzení toho, zda osoba povinná k dani v konkrétním p?ípad? nabyla zboží pro ú?ely své hospodá?ské ?innosti, je třeba p?ipomenout, že k takovým skute?nostem pat?í zejména druh dot?eného zboží a doba, která uplynula mezi po?ízením tohoto zboží a jeho použitím pro ú?ely hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek Lennartz, bod 21).

24 Je pravda, že je na vnitrostátním soudu, aby zjistil skutkové okolnosti konkrétního p?ípadu, nicmén? Soudní dv?r mu m?že poskytnout všechny prvky výkladu, které mohou být užite?né pro rozhodnutí sporu.

25 V tomto ohledu je nejprve třeba uvést, že pokud jde o druh investičního majetku dot?eného v p?vodním ízení, který je tvo?en viký?i a p?edsíní, nelze zpochyb?ovat, že oba tyto prvky mohou být v zásad? užívány jak pro soukromé, tak pro podnikatelské ú?ely.

26 V rozsahu, ve kterém investiční majetek dot?ený v p?vodním ízení z?stal na tomtéž míst? v nezm?n?ném stavu po zm?n? ú?elu užívání ?ásti skladištní budovy, která byla p?echodn? užívána za ú?elem jejího obýván?, se lze dále domnívat, že tento majetek byl pozd?ji užíván pro podnikatelské ú?ely. To platí tím spíše, že tento majetek je ?ástí nemovitosti, která tvo?í v plném rozsahu sou?ást aktiv podniku.

27 A kone?n?, dobu 23 m?síc?, po kterou byl investiční majetek dot?ený v p?vodním ízení, jakož i jiný majetek, který byl použit k p?estavb? ?ásti skladištní budovy za ú?elem jejího obýván?, užíván výlu?n? pro soukromé ú?ely, nelze vzhledem k trvalé povaze tohoto majetku, jakož i vzhledem k jeho p?edpokládané životnosti pokládat za okolnost, z níž lze usuzovat, že osoba povinná k dani nem?la úmysl užívat tento majetek pro pot?eby svého podniku.

28 V p?ípad?, že by vnitrostátní soud ve věci projednávané v p?vodním ízení dosp?l k záv?ru, že v okamžiku, kdy vznikly výdaje na provedení p?edm?tné p?estavby, nem?la osoba povinná k dani úmysl užívat investiční majetek vzniklý na základ? této p?estavby pro pot?eby svého podniku, by této osob? povinné k dani nemohl být p?iznán nárok na odpo?et DPH týkající se p?estavby.

29 Pro p?ípad, že by vnitrostátní soud naopak musel vzhledem k prvk?m výkladu poskytnutým Soudním dvorem konstatovat, že osoba povinná k dani m?la úmysl užívat investiční majetek dot?ený v p?vodním ízení pro pot?eby svého podniku, je třeba posoudit ještě t?i okolnosti.

30 Zprv?e, jak uvedla generální advokátka v bod? 67 svého stanoviska, je třeba p?ezkoumat, zda okolnost, že investiční majetek je v první fázi užíván výlu?n? pro soukromé ú?ely a v druhé fázi výlu?n? pro podnikatelské ú?ely, m?že bránit vzniku práva na odpo?et dan?.

31 Jak však Soudní dv?r již rozhodl, okolnost, že majetek po?ízený pro podnikatelské ú?ely není okamžit? užíván pro tyto ú?ely, v zásad? nem?že zpochybnit nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu (v tomto smyslu viz výše citovaný rozsudek Lennartz, body 14 a 15).

32 Výklad, podle n?hož nem?že mít užívání majetku, který tvo?í sou?ást aktiv podniku, p?vodn? pouze pro soukromé ú?ely a následn? pouze pro pot?eby daného podniku vliv na nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu, je krom? toho slu?itelný se zásadou da?ové neutrality,

která je vlastní společnému systému DPH.

33 Jak vyplývá z judikatury týkající se investičního majetku, jehož smíšené užívání se může postupem času měnit, jakýkoli odchýlný výklad by mohl vést k tomu, že odpout DPH splatné na vstupu bude odepčet osob povinné k dani z pozdějšího zdanitelného užívání pro podnikatelské účely, a to i přes její poáteční úmysl zcela zařlenit dotčený majetek do aktiv svého podniku s výhledem na budoucí plnění. V takové situaci by přitom osoba povinná k dani nebyla zcela zbavena daní vztahující se k majetku, který užívá pro účely své hospodářské činnosti, a zdanění jejích podnikatelských činností by vedlo ke dvojímu zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, jehož je šestá směrnice součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer, C-460/07, Sb. rozh. s. I-3251, body 45 a 46).

34 Z toho vyplývá, že takové užívání, které je zamýšleno ve věci projednávané v převodním řízení, je možné pokládat za smíšené užívání investičního majetku, který tvoří součást aktiv podniku, ve smyslu judikatury.

35 Zadruhé je za účelem určení toho, zda může osoba povinná k dani provést odpout celé DPH odvedené na vstupu, třeba posoudit, v jakém rozsahu lze uznat, že investiční majetek, o jaký jde ve věci posuzované v převodním řízení, a sice vikýř a předsíť, byl užíván pro potřeby zdanitelných plnění uskutečněných osobou povinnou k dani.

36 V této souvislosti předkládající soud zmínil zejména na dvě ustanovení.

37 Pokud jde na jednu stranu o čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice, je třeba uvést, že podle tohoto ustanovení se využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, považuje za poskytování služeb za protiplnění.

38 Pokud tedy investiční majetek dotčený ve věci projednávané v převodním řízení tvoří jako celek součást aktiv podniku, pak musí být jeho užívání pro soukromé účely považováno za poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice a jako takové podrobeno dani.

39 Pokud jde na druhou stranu o případné použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. b) šesté směrnice v situaci, jaká je posuzována ve věci projednávané v převodním řízení, postačí uvést, že se toto ustanovení nevztahuje na majetek, který tvoří součást aktiv podniku, nýbrž na poskytování služeb samotnou osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.

40 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci jde o plnění na výstupu, které lze považovat za uskutečněné osobou povinnou k dani, jak vyplývá z bodu 37 tohoto rozsudku, o užívání majetku, který tvoří součást aktiv podniku, pro soukromé účely osoby povinné k dani, nelze čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. b) šesté směrnice použít v takové situaci, jaká je posuzována ve věci projednávané v převodním řízení.

41 Zatím je třeba upřesnit, že okolnost, že v souvislosti s majetkem, který tvoří součást aktiv podniku a do něhož byl natrvalo zabudován investiční majetek posuzovaný v převodním řízení, a sice vikýř a předsíť, vznikl či nevznikl nárok na odpout, nemá vliv na odpoutitelnost DPH týkající se tohoto investičního majetku.

42 Tato okolnost totiž bude mít vliv pouze na výpočet základu daní v případě plnění na výstupu uskutečněného osobou povinnou k dani. V projednávané věci za předpokladu, že osoba povinná k dani byla vyúčtována DPH při koupi skladištní budovy, bude do základu daní v případě

užívání podkroví pro soukromé účely zahrnuta část výdajů na pořízení skladištní budovy a výdaje na přestavbu. Naopak za předpokladu, že osoba povinné k dani nebyla vyúčtována DPH při pořízení skladištní budovy, budou do základu daně týkající se užívání části této budovy pro soukromé účely zahrnuty pouze výdaje na přestavbu.

43 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a písm. b), čl. 11 část A odst. 1 písm. c) a čl. 17 odst. 2 šesté směrnice musejí být vykládány v tom smyslu, že jednak osoba povinné k dani, která část investičního majetku tvořícího součást aktiv jejího podniku pochodně užívá pro soukromé účely, přislouží podle uvedených ustanovení nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z výdajů vynaložených na trvalou přestavbu tohoto majetku, i když byla tato přestavba provedena za účelem takového pochodného užívání pro soukromé účely, a jednak tento nárok na odpočet daně existuje bez ohledu na to, zda byla osoba povinné k dani při pořízení investičního majetku, na kterém byla provedena přestavba, vyúčtována DPH a zda již osoba povinná k dani provedla její odpočet.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a písm. b), čl. 11 část A odst. 1 písm. c) 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 musejí být vykládány v tom smyslu, že jednak osoba povinné k dani, která část investičního majetku tvořícího součást aktiv jejího podniku pochodně užívá pro soukromé účely, přislouží podle uvedených ustanovení nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu z výdajů vynaložených na trvalou přestavbu tohoto majetku, i když byla tato přestavba provedena za účelem takového pochodného užívání pro soukromé účely, a jednak tento nárok na odpočet daně existuje bez ohledu na to, zda byla osoba povinné k dani při pořízení investičního majetku, na kterém byla provedena přestavba, vyúčtována daň z přidané hodnoty a zda již osoba povinná k dani provedla její odpočet.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.