Downloaded via the EU tax law app / web

62010CJ0436
ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

29. b?ezna 2012 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH — ?lánek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. b) — Nárok na odpo?et — Investi?ní majetek náležející osob? povinné k dani, která je právnickou osobou, a poskytnutý jejím zam?stnanc?m pro soukromé pot?eby“

Ve v?ci C-436/10,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d’appel de Mons (Belgie) ze dne 8. zá?í 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 13. zá?í 2010, v ?ízení

Belgický stát

proti

BLM SA,

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení M. Safjan, p?edseda senátu, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: C. Strömholm, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 8. prosince 2011,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

—

za BLM SA O. D’Aoutem, avocat,

—

za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocn?nci,

—

za n?meckou vládu T. Henzem a C. Blaschkem, jako zmocn?nci,

—

za Evropskou komisi B. Stromskym, jakož i D. Recchia a C. Soulay, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Ú?. v?st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá sm?rnice“).

2

Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi belgickým státem a BLM SA (dále jen „BLM“), spole?ností dle belgického práva, ve v?ci odpo?tu dan? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu týkající se nemovitosti používané ?áste?n? pro soukromé pot?eby zam?stnanc? této spole?nosti.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3

Pátý a šestý bod od?vodn?ní šesté sm?rnice stanoví:

„vzhledem k tomu, že k posílení nediskrimina?ní povahy dan? musí být vyjasn?n pojem ‚osoby povinné k dani‘, aby do n?j mohly ?lenské státy zahrnout i osoby, jež p?íležitostn? poskytují ur?itá pln?ní;

vzhledem k tomu, že pojem ‚zdanitelné pln?ní‘ vyvolával obtíže, zejména co se tý?e pln?ní považovaných za zdanitelná pln?ní; že tento pojem musí být vyjasn?n“.

4

?lánek 2 bod 1 šesté sm?rnice stanoví:

„P?edm?tem [DPH]: je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protipln?ní uskute?n?né v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.“

5

?lánek 4 odst. 1 šesté sm?rnice uvádí:

„‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.“

6

?lánek 6 odst. 2 šesté sm?rnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protipln?ní se považují:

a)

využívání zboží, které tvo?í sou?ást aktiv podniku, pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro pot?ebu jejího podniku, je-li p?itom [DPH] z tohoto zboží pln? nebo z?ásti odpo?itatelná;

b)

poskytování služeb, které bezplatn? provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou pot?ebu nebo pot?ebu svých zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro pot?ebu svého podniku.

?lenské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodá?ské sout?že.“

7

Podle ?l. 13 ?ásti B písm. b) prvního pododstavce šesté sm?rnice osvobodí ?lenské státy od dan? „pacht nebo nájem nemovitého majetku […]“.

8

?lánek 17 odst. 2 šesté sm?rnice ve zn?ní vyplývajícím z ?lánku 28 f této sm?rnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a)

[DPH], 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.“

Vnitrostátní právní úprava

9

?lánek 19 odst. 1 zákoníku o DPH stanoví:

„Za poskytování služeb za protipln?ní se považuje užívání majetku, který tvo?í sou?ást aktiv podniku, pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji pro ú?ely, které nesouvisí s hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani, je-li p?itom da? z tohoto majetku pln? nebo z?ásti odpo?itatelná.“

10

?lánek 44 odst. 3 bod 2 téhož zákoníku stanoví, že od DPH jsou osvobozeny zejména „pacht, nájem a p?evod nájmu p?irozených v?cí nemovitých, jakož i užívání takovýchto v?cí za podmínek ?l. 19 odst. 1 [...]“.

11

Ve svém p?edkládacím rozhodnutí cour d’appel de Mons (odvolací soud v Mons) poukazuje na správní ob?žník ?. E.T.108691 ze dne 31. ledna 2005, jenž byl vyhotoven v d?sledku vydání rozsudku Soudního dvora ze dne 8. kv?tna 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101) a vyvozuje z tohoto rozsudku praktické d?sledky pro vnitrostátní právní p?edpisy. Podle p?ekládajícího soudu tento ob?žník omezuje použití uvedeného rozsudku Seeling pouze na osoby povinné k dani, které jsou fyzickými osobami. Pokud jde o osoby povinné k dani, které jsou právnickými osobami p?enechávajícími jednateli nebo spole?níkovi k užívání nemovitost zahrnutou zcela do majetku podniku, uvedený ob?žník up?es?uje, že takové užívání p?edstavuje nájem nemovitosti, jenž je jako takový osvobozen od DPH.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

12

P?edm?tem ?innosti spole?nosti BLM, založené v dubnu 2003 Bertrandem a Bernardem Losfeldovými, je zejména poradenství ve finan?ní, technické, obchodní nebo správní oblasti v širokém smyslu, jakož i pomoc a poskytování služeb, p?ímo ?i nep?ímo, ve správní nebo finan?ní oblasti, p?i prodejích, výrob? a všeobecn? ?ízení. Spole?nost BLM je ve vztahu k t?mto ?innostem plátcem DPH.

13

V pr?b?hu prosince 2003 spole?nost BLM nabyla vkladem pana Bertranda Losfelda a jeho manželky v?cné užívací právo na dobu 20 let k budov?, kterou tito p?edtím nechali postavit a pro jejíž výstavbu si zvolili postavení plátc? DPH. Od ?ervence 2002 mají v této budov? trvalé bydlišt? spolu se svými d?tmi. Spole?nost BLM má v uvedené budov? kancelá? a archiv.

14

Tento vklad vedl k platb? DPH, kterou si spole?nost BLM odpo?etla ve svém da?ovém p?iznání ve ?tvrtém ?tvrtletí roku 2003, kdy byla odpo?tena ?ástka 42420,61 eur.

15

Spole?nost BLM, jíž je pan Bertrand Losfeld pov??eným jednatelem, od n?j nevyžaduje platbu nájemného za soukromé užívání ?ásti dot?ené budovy. Podléhá však dani fyzických osob z naturálního požitku, vypo?ítané paušáln? na základ? užívání 75 % budovy k soukromým ú?el?m.

16

Po kontrole uskute?n?né na míst? da?ovou správou v Tournai (dále jen „da?ová správa“) tato správa napadla odpo?itatelnost ?ásti DPH zaplacené spole?ností BLM p?i vkladu, a to ?ástku 31683,96 eur. M?la totiž za to, že se jednalo o využití budovy pro nepodnikatelské ú?ely. Soukromé užívání nemovitosti p?itom p?edstavuje pln?ní osvobozené od DPH. Osoba povinná k dani tedy nem?že uplatnit odpo?et DPH, kterou byla na vstupu zatížena stavba ?ásti budovy p?enechané k užívání pov??enému jednateli spole?nosti BLM.

17

Da?ová správa usoudila, že DPH týkající se náklad? na výstavbu podnikatelských prostor, a sice kancelá?e a archivu, byla odpo?itatelná ve výši 100 %, že DPH týkající se prací provedených v

tzv. „smíšených“ prostorách byla odpo?itatelná ve výši 25,31 % a že zbývající ?ást budovy musela být považována za zcela soukromou. Rozhodnutím ze dne 1. b?ezna 2005 tedy rozhodla, že spole?nost BLM dluží ?ástku 31683,96 eur z titulu protiprávního odpo?tu DPH spole?n? s pokutou a úroky z prodlení.

18

Spole?nost BLM podala proti uvedenému rozhodnutí žalobu k tribunal de première instance de Mons (soud prvního stupn? v Mons). Da?ová správa ve svých návrhových žádáních p?edložených k tomuto soudu podala podp?rn? vzájemnou žalobu, kterou se domáhala ur?ení zdanitelného základu za užívání dot?ené nemovitosti pro soukromé ú?ely za uplynulý rok na 1/15 ceny tohoto majetku. Tento soud rozsudkem ze dne 8. srpna 2006 zejména shledal, že ro?ní základ bezplatného poskytnutí nemovitosti spole?ností BLM m?l být ur?en na 1/20 ceny uhrazené za nabytí užívacího práva k nemovitosti v rozsahu ?ásti užívané pro soukromou pot?ebu.

19

Vzhledem k tomu, že da?ová správa nepovažovala uvedené rozhodnutí za uspokojivé, podala proti n?mu odvolání ke cour d’appel de Mons. Na podporu svého odvolání uvádí, že takové poskytnutí, jako je i to, které je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, je nutno považovat za nájem za protipln?ní osvobozený od DPH. Jelikož jde o nezdanitelné pln?ní, osoba povinná k dani tedy nemohla uplatnit nárok na odpo?et dan?, která vznikla p?i výstavb? ?ásti budovy, jež jí byla p?enechána k užívání. Tato správa v tomto ohledu tvrdí, že se výše uvedený rozsudek Seeling použije výhradn? na fyzickou osobu povinnou k dani, nebo? taková osoba nem?že být zárove? majitelem i nájemcem téže nemovitosti.

20

Spole?nost BLM p?ed p?edkládajícím soudem tvrdí, že ?ešení zvolené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Seeling lze obdobn? uplatnit na takovou situaci, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení.

21

Za t?chto podmínek se cour d’appel de Mons rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?l. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 B písm. b) šesté sm?rnice […] vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, podle kterých se užívání ?ásti budovy, která byla postavena nebo jejímž držitelem je na základ? v?cného práva k nemovitosti právnická osoba povinná k dani, pro soukromou pot?ebu ?editele a jeho rodiny, je-li p?itom da? z tohoto investi?ního majetku odvedená na vstupu odpo?itatelná, považuje za poskytování služeb osvobozené od dan?, jako jsou pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedeného ?l. 13 B písm. b)?“

K p?edb?žné otázce

22

Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, podle kterých se užívání ?ásti budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základ? v?cného práva k nemovitosti posledn? zmín?ná osoba – pro soukromé pot?eby zam?stnanc? této osoby povinné k

dani považuje za poskytování služeb osvobozené od DPH ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b), je-li da? z tohoto majetku odvedená na vstupu odpo?itatelná, a to i když nejsou napln?ny znaky pachtu nebo nájmu nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení.

23

V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r ve výše uvedeném rozsudku Seeling již rozhodl, že ?l. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, které považují za poskytování služeb osvobozené od dan?, jako jsou pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedeného ?l. 13 ?ásti B písm. b), užívání ?ásti budovy pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani, v p?ípad?, že budova byla zcela zahrnuta do aktiv jejího podniku.

24

Je sice pravda, že ve v?ci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Seeling, byla osobou povinnou k dani fyzická osoba, a existovala tedy totožnost mezi touto osobou povinnou k dani a osobou, která pro svou soukromou pot?ebu užívala majetek zahrnutý do aktiv podniku. Avšak na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda ve svém vyjád?ení p?ed Soudním dvorem, z této okolnosti nelze vyvozovat, že výklad ?l. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté sm?rnice p?ijatý Soudním dvorem v uvedeném rozsudku nelze použít, je-li osobou povinnou k dani právnická osoba.

25

Jak totiž jasn? vyplývá ze zn?ní ?l. 6 prvního pododstavce písm. a) šesté sm?rnice, tento ?lánek se vztahuje nejen na p?ípad osoby povinné k dani, která užívá pro soukromé pot?eby majetek zahrnutý do aktiv podniku, ale rovn?ž na p?ípad, kdy toto užívání uskute??uje zam?stnanec osoby povinné k dani. V tomto posledn? uvedeném p?ípad? neexistuje totožnost mezi dot?enými osobami a okolnost, že osoba povinná k dani je právnickou osobou, nevylu?uje, že m?že docházet k užívání majetku pro soukromé ú?ely zam?stnanci uvedené osoby povinné k dani.

26

Krom? toho je nutno konstatovat, že uvedené ustanovení, které používá výraz „osoba povinná k dani“, ne?iní rozdíl mezi fyzickými a právnickými osobami a že se omezuje na to, že stanoví, jakým zp?sobem musí být pro ú?ely DPH nakládáno s n?kterými hospodá?skými pln?ními, která nespadají pod jiná ustanovení šesté sm?rnice.

27

Z pátého a šestého bodu od?vodn?ní šesté sm?rnice ostatn? vyplývá, že postavení „osoby povinné k dani“ souvisí s pln?ními uskute?n?nými hospodá?ským subjektem, a nikoliv s jeho právní formou. Podle ?l. 4 odst. 1 této sm?rnice proto musí být za osobu povinnou k dani považována jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2 téhož ?lánku, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

28

Dále je t?eba up?esnit, že na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda, z výše uvedeného rozsudku Seeling nevyplývá, že Soudní dv?r založil své úvahy na tom, že nájem nemovitosti není myslitelný v p?ípad?, kdy se pln?ní týká jedné a téže fyzické osoby, která by tedy m?la dvojí postavení pronajímatele a nájemce.

29

P?estože se Soudní dv?r mohl omezit na rozhodnutí, že v takové situaci, jako je ta, která je p?edm?tem v?ci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Seeling, nemohlo již pojmov? dojít k souhlasu o podmínkách nájmu, p?ezkoumal, zda tato situace mohla být považována za nájem nemovitého majetku ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice, a dosp?l v bod? 51 uvedeného rozsudku v tomto ohledu k záv?ru, že taková situace se vyzna?uje jak neexistencí platby nájemného, tak neexistencí dohody o dob? nájmu a o právu užívat byt a vylou?it z n?j další osoby.

30

Z toho vyplývá, že p?i nenapln?ní t?chto znak? nelze užívání ?ásti budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základ? v?cného práva k nemovitosti posledn? zmín?ná osoba – pro soukromé pot?eby zam?stnanc? této osoby povinné k dani považovat za nájem nemovitého majetku ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice.

31

Na položenou otázku je tedy t?eba odpov?d?t, že ?l. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, podle kterých se i v p?ípad?, kdy nejsou napln?ny znaky pachtu nebo nájmu nemovitého majetku ve smyslu tohoto ?l. 13 ?ásti B písm. b), považuje za poskytování služeb osvobozené od DPH ve smyslu posledn? uvedeného ?lánku užívání ?ásti budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základ? v?cného práva k nemovitosti posledn? zmín?ná osoba – pro soukromé pot?eby zam?stnanc? této osoby povinné k dani, je-li da? z tohoto majetku odvedená na vstupu odpo?itatelná.

32

V tomto ohledu p?edkládajícímu soudu p?ísluší posoudit, zda v takové situaci, jako je ta, která je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, lze mít za to, že se jedná o nájem nemovitého majetku ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b) šesté sm?rnice.

K náklad?m ?ízení

33

Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (pátý senát) rozhodl takto:

?lánek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládány v tom smyslu, že brání

vnitrostátním právním p?edpis?m, podle kterých se i v p?ípad?, kdy nejsou napln?ny znaky pachtu nebo nájmu nemovitého majetku ve smyslu tohoto ?l. 13 ?ásti B písm. b), považuje za poskytování služeb osvobozené od dan? z p?idané hodnoty ve smyslu posledn? uvedeného ?lánku užívání ?ásti budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základ? v?cného práva k nemovitosti posledn? zmín?ná osoba – pro soukromé pot?eby zam?stnanc? této osoby povinné k dani, je-li da? z tohoto majetku odvedená na vstupu odpo?itatelná.

P?edkládajícímu soudu p?ísluší posoudit, zda v takové situaci, jako je ta, která je p?edm?tem v?ci v p?vodním ?ízení, lze mít za to, že se jedná o nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedeného ?l. 13 ?ásti B písm. b).

Podpisy.

(*) Jednací jazyk: francouzština.