

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 11. listopadu 2004(1)

Věc C-25/03

Finanzamt Bergisch Gladbach

proti

HE

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Bundesfinanzhof (Německo)]

„Daž z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – Obytný dům – Výstavba za účelem společného nabytí oběma manželi – řádné užívání k výkonu podnikatelské činnosti jedním z manželů – Osoba povinná k dani – Možnost odpočtu daně na vstupu – Požadavky na fakturaci“

1. Usnesením ze dne 29. srpna 2002 došlým Soudnímu dvoru dne 23. ledna 2003 předložil Bundesfinanzhof (Německo) Soudnímu dvoru čtyři předběžné otázky ohledně výkladu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“)(2).

2. Předkládající soud chce především vědět, zda, a pokud ano, do jaké míry osoba povinná k dani, která společně s manželem postavila nebo poříдила obytný dům, může odejít ze splatné daně z přidané hodnoty daž z přidané hodnoty jako daž na vstupu, která byla uhrazena při pořízení nebo stavbě té části obytného domu, kterou užívá k výkonu své podnikatelské činnosti.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

3. V projednávané věci je třeba připomenout některá ustanovení šesté směrnice, která vymezují pojem osoby povinné k dani z přidané hodnoty (článek 4), jakož i právo na odpočet daně na vstupu (článek 17) a která stanoví pravidla uplatnění tohoto práva (články 18 a 22).

4. Článek 4 stanoví:

„1. Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů,

obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zem?d?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

[...]"

5. Co se tý?e práva na odpo?et dan? na vstupu stanoví ?l. 17 odst. 2 následující:

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

a) da? z p?idané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani(3);

[...]"

6. Kone?n? ohledn? pravidel uplat?ování práva na odpo?et dan? na vstupu stanoví ?lánek 18:

„(1) Pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? musí osoba povinná k dani:

a) p?i odpo?tu dan? podle ?l. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s ?l. 22 odst. 3;

[...]"

7. ?lánek 22 odst. 3 stanoví:

„a) Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osob? povinné k dani, a ponechá si jejich opisy.

[...]

b) Faktura musí jednozna?n? uvád?t cenu bez dan? a p?íslušnou da? podle jednotlivých sazeb a také p?ípadná osvobození od dan?.

c) ?lenské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura.“(4)

B – Vnitrostátní právo

8. V projednávaném p?ípad? jsou p?íslušnými ustanoveními ?lánky 14 a 15 n?meckého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) ve zn?ní platném v letech 1991 až 1993.

9. ?lánek 14 nazvaný „Vystavování faktur“ stanoví:

„(1) Jestliže osoba povinná k dani dodává zdanitelné zboží nebo poskytuje zdanitelné služby podle ?l. 1 odst. 1 bodu 1 a 3, je oprávn?na, a jestliže poskytuje tato pln?ní ve prosp?ch podniku osoby povinné k dani, je na žádost této osoby povinna vystavit faktury, na nichž bude jednozna?n? uvedena výše dan?. Faktury musí obsahovat následující:

1. jméno a adresu osoby povinné k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby;
2. jméno a adresu p?íjemce zboží nebo služeb;

3. množství a obvyklé obchodní určení dodaného zboží nebo povahu a rozsah poskytnutí služeb;
4. datum dodání zboží nebo poskytnutí služeb;
5. úplaty za dodání zboží nebo poskytnutí služeb (§lánek 10) a
6. výši daně odpovídající úplatě (bod 5).

[...]"(5)

10. §lánek 15 nazvaný „Odpověď daně na vstupu“ stanoví:

„1) Osoba povinná k dani může odečíst následující výše daně na vstupu:

1. daň odděleně uvedenou na fakturách ve smyslu §l. 14, které jí vystavily jiné osoby povinné k dani na dodání zboží nebo poskytnutí služeb provedené ve prospěch jejího podniku [...]"(6)

II – Skutkové okolnosti a řízení

11. Původní řízení bylo vyvoláno rozhodnutím Finanzamt Bergisch Gladbach (dále jen „Finanzamt“), kterým byla panu HE (dále jen „žalobce“) odepřena možnost odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou měl odvést správci daně, jako daň na vstupu částku daně z přidané hodnoty, kterou uhradil za stavbu části domu nabytého společně se svou manželkou, kterou určil jako kancelář užívanou k podnikatelské činnosti.

12. Dle předkládacího usnesení nabyli manželé HE koncem roku 1990 pozemek, který byl v podílovém spoluvlastnictví, přičemž žalobce vlastnil jednu čtvrtinu a jeho manželka tři čtvrtiny.

13. Poté pověřili manželé různé podniky výstavbou obytného domu na tomto pozemku. Dle tvrzení žalobce při jednání byly vlastnické podíly na tomto obytném domu rozděleny mezi něho a jeho ženu ve stejném poměru jako vlastnictví k pozemku, na kterém byl dům postaven, a to na jednu čtvrtinu a na tři čtvrtiny.

14. Všechny faktury stavebních podniků byly vystaveny na „manžele HE“.

15. Z předkládacího usnesení dále vyplývá, že žalobce vedle své hlavní závislé činnosti provozoval vedlejší podnikatelskou činnost jako specializovaný autor, pro jejíž výkon používal jednu místnost v rodinném domě. Jelikož tato místnost činila 12 % celkové plochy domu, odečetl žalobce ve svých prohlášeních k dani z obrátu za roky 1991 až 1993 z dlužné daně z přidané hodnoty částku jako daň na vstupu, která odpovídala 12 % daně z přidané hodnoty uhrazené za výstavbu tohoto domu.

16. Finanzamt však tento odpověď daně na vstupu odmítl, jelikož dle jeho názoru nebyl objednatelem a příjemcem plnění žalobce, nýbrž oběma manželi tvořené společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví, na které byly faktury za stavební práce vystaveny. Toto společenství samo o sobě nevykonává hospodářskou činnost, a nemá tedy právo na odpověď daně na vstupu.

17. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu u Finanzgericht.

18. Finanzgericht, který žalobě částečně vyhověl, považoval označení příjemce na fakturách na rozdíl od Finanzamt za nerelevantní a považoval žalobce za skutečného příjemce stavebních prací týkajících se kanceláře; dle toho přiznal tento soud žalobci právo na odpověď části daně z

přidané hodnoty za toto plnění. Žalobce je však vlastníkem pozemku a kanceláře s tímto pozemkem spojené pouze z jedné čtvrtiny. Proto nemůže být částka odpotů danů na vstupu stanovena tak, jak požaduje žalobce, ve výši 12 % danů z přidané hodnoty zaplacené za výstavbu domu, nýbrž pouze ve výši jedné čtvrtiny této procentní sazby.

19. Tento rozsudek byl jak ze strany Finanzamt, tak i žalobcem napaden před Bundesfinanzhof, který tak byl postaven před volbu mezi dvěma navzájem zcela odlišnými pojetími.

20. Finanzamt zastává názor, že při neexistenci jiných údajů v souvislosti s objednáním zakázky a vystavováním faktur je nutné považovat za příjemce stavebních prací týkajících se domu ve smyslu ustanovení článku 15 UStG pouze společenství manželů. Proto nemůže jednotlivý spoluvlastník odečíst daň z přidané hodnoty odvedenou za tuto stavbu ani poměrně jako daň na vstupu.

21. Žalobce se naopak považuje za oprávněného k provedení odpotů danů na vstupu. Na rozdíl od rozhodnutí v rozsudku soudu prvního stupně se dle jeho názoru toto právo vztahuje na celou částku odvedené danů z přidané hodnoty za výstavbu kanceláře, která odpovídá 12 % celkem odvedené danů z přidané hodnoty. Tato část domu přísluší k užívání pouze jemu, takže v tomto ohledu je nutné na něj pohlížet jako na výlučného objednatele.

22. Dle vyjádření Bundesfinanzhof nabízí vnitrostátní právo řešení uvedeného problému. Dle jeho judikatury pak platí:

- Je-li objednávka učiněna společně více osobami, které jsou v podílovém spoluvlastnictví, ale netvoří (z hlediska práva upravujícího daň z obrátu) samostatný subjekt práva (osobní nebo kapitálovou společnost), považuje se každý ze spoluvlastníků poměrně za příjemce plnění, není-li sjednáno nic jiného(7).
- V rozhodné době neexistovalo výslovné omezení práva na odpotet danů na vstupu za výstavbu a vybavení „k bytu náležející, avšak od ostatní obytné oblasti oddělené místnosti, která je výlučně nebo téměř výlučně užívána k provozním nebo podnikatelským účelům“ (tj. kancelář v místě bydliště)(8).
- Je-li společnost nabyta určitá věc, která je užívána jedním ze spoluvlastníků ve vlastním podniku, přísluší podnikateli odpotet danů na vstupu dle jeho podílu na společenství(9).
- Fakturace, tak jak byla provedena v případě faktur, vystavených na manžele HE, nebrání odpotet danů na vstupu(10).

23. Jelikož měl však Bundesfinanzhof pochybnosti ohledně slučitelnosti tohoto řešení s výkladem šesté směrnice, předložil Soudnímu dvoru dle čl. 234 ES následující předběžné otázky:

„1) Považuje se osoba, která požádá nebo postaví dům za účelem bydlení s tím, že ho bude obývat, za osobu povinnou k dani v souvislosti s pořízením nebo výstavbou uvedeného domu, jestliže zamýšlí užívat jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu vedlejší samostatné výdělečné činnosti?

V případě kladné odpovědi na první otázku:

2) Jestliže společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, v rámci něhož není vykonávána podnikatelská činnost, objedná investiční majetek, je třeba mít za to, že se jedná o pořízení osobou, která není povinna k dani, která tedy nemá nárok na odpočet DPH na vstupu zatěžující pořízení, nebo je třeba mít za to, že příjemci plnění jsou všichni spoluvlastníci?

V případě kladné odpovědi na druhou otázku:

3) Jestliže manželé pořídí investiční majetek do podílového spoluvlastnictví a tento majetek užívá k podnikatelské činnosti pro svůj podnik pouze jeden spoluvlastník, může nárok na odpočet uplatnit

a) tento spoluvlastník pouze v rozsahu části daně na vstupu odpovídající jeho podílu nabyvatele,

nebo

b) může tento vlastník v souladu s § 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice odečíst výši daně na vstupu odpovídající části majetku v domě, který používá k podnikatelské činnosti (s výhradou podmínek fakturace, jež jsou předmětem čtvrté otázky)?

4) Musí být faktura ve smyslu § 22 odst. 3 šesté směrnice pro výkon práva na odpočet podle článku 18 této směrnice vystavena pouze na jméno tohoto spoluvlastníka/manžela – a uvádět část ceny a daně odpovídající jeho podílu – nebo stačí taková faktura, která byla vystavena na spoluvlastníky/manžele, aniž by obsahovala takovýto rozpis?

24. V řízení zahájeném před Soudním dvorem předložili žalobce, Finanzamt a Komise písemná vyjádření. Žalobce a Komise byli poté vyslechnuti Soudním dvorem u jednání dne 23. září 2004.

III – Právní rozbor

25. Jak bylo již uvedeno, vnitrostátní soud klade tyto otázky, které se týkají případu nabytí nebo stavby obytného domu oběma manželi, jehož část je užívána jedním z manželů jako kancelář pro výkon vlastní podnikatelské činnosti.

A – Stanoviska stran

26. Jako odpověď na tyto otázky zastává Finanzamt, který se odvolává především na vnitrostátní daňové předpisy, názor, že v případě nabytí nebo stavby budovy více osobami, které tvoří společenství, avšak nejsou samostatným subjektem práva, může jednotlivý spoluvlastník uplatnit právo na odpočet daně na vstupu jen tehdy, pokud (i) při uzavření kupní smlouvy nebo při ujednání objednávky části majetku, jehož užívání vyhrazuje svému vlastnímu podniku, přesně označil a (ii) nechal si na dotčené plnění vystavit fakturu, ve které je vykázán podíl ceny a daně, který na něj připadá. Jen tehdy je zřejmé, zda a pokud ano, v jakém rozsahu byl jednotlivý spoluvlastník příjemcem zdanitelného plnění.

27. Jiný názor naproti tomu zastávají žalobce a Komise, kteří z důvodů, které v rámci svého rozboru ještě uvedu, dospívají k následujícím závěrům:

- Osoba, která nabude nebo postaví budovu pro účely bydlení, jedná jako osoba povinná k dani, pokud používá místnost v budově jako kancelář pro vlastní podnikatelskou činnost a tuto kancelář zahrne do majetku svého podniku.
- Nabude-li více osob, které jsou v podílovém spoluvlastnictví, avšak netvoří samostatný subjekt práva, který by samostatně vyvíjel hospodářskou činnost, investiční majetek, je nutné na všechny jednotlivé spoluvlastníky pohlížet jako na příjemce plnění.
- Nabudou-li manželé společně investiční majetek, který je užíván pro podnikatelské účely pouze jedním z nich, přísluší tomuto manželovi právo na odpot odvedené daně z přidané hodnoty, která připadá na část majetku, který používá pro svůj podnik.

28. V posledním uvedeném bodě se názory žalobce a Komise od sebe částečně odchylují. Dle názoru Komise je právo na odpot daně z přidané hodnoty připadající na část majetku užívanou pro podnikatelské účely závislé na tom, že manžel, který vykonává činnost podléhající dani z přidané hodnoty, může dle vnitrostátního práva nakládat celým investičním majetkem jako vlastník. Při jiné koncepci vnitrostátního práva přísluší manželovi naopak právo na odpot daně na vstupu pouze ohledně částky připadající na jeho spoluvlastnický podíl.

29. Žalobce a Komise se však shodují v tom, že právo na odpot daně na vstupu nemůže být odepřeno manželovi, který vykonává činnost podléhající dani z přidané hodnoty s odvodněním, že vlastní pouze fakturu, která je vystavena na oba manžele a neobsahuje údaje o ceně a dani odpovídající jeho podílu na společenství.

B – K určení příjemce plnění v případě společné výstavby nebo společného nabytí investičního majetku (druhá otázka)

30. Při zodpovězení otázek předkládajícího soudu je dle mého názoru nutné vyjít z druhé otázky a stanovit tak, zda, pokud více osob, které jsou ve společenství vycházejícím z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, které samo nevykonává hospodářskou činnost, objedná investiční majetek, je příjemcem plnění společenství jako takové nebo jednotliví společníci.

31. Jak bylo uvedeno, Bundesfinanzhof objasnil, že dle jeho judikatury v takovém případě je nutné pohlížet na každého spoluvlastníka poměrně jako na příjemce plnění, pokud není dohodnuto nic jiného (viz bod 22 výše).

32. Toto řešení není dle mého názoru v rozporu s šestou směrnicí a touto směrnicí zavedeným společným systémem daně z přidané hodnoty.

33. Jak známo, tento systém totiž stanoví, že daň z přidané hodnoty je splatná u všech zdanitelných plnění až po odečtení částky daně z přidané hodnoty, která přímou zatížila různé prvky nákladů na zboží a služby. Mechanismus odpotu daně na vstupu je jako takový koncipován tak, že pouze osoby povinné k dani jsou oprávněny odejíst z daně z přidané hodnoty, kterou jsou povinni odvést, daň z přidané hodnoty, kterou byly zboží a služby již dříve zatíženy.

34. V této souvislosti je nutné pohlížet na čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, který definuje osobu povinnou k dani jako „jakoukoliv osobu, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“.

35. Kromě toho platí dle čl. 17 odst. 1 šesté směrnice, že „nárok na odpot daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně“ a dle čl. 17 odst. 2, že osoba povinná

k dani [je] oprávněna, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, [odpočíst] od daně, kterou je povinna odvést [...], daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“.

36. Z uvedených hledisek lze dovodit, že „systém odpotu má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v rámci veškerých jeho hospodářských činností“. Společný systém daně z přidané hodnoty tedy zaručuje „naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že ony samy v zásadě dani z přidané hodnoty podléhají“(11).

37. Z tohoto důvodu se mi jeví, že Komise správně dovodila z výše uvedených úvah, že manželé HE tvořené společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví nelze považovat za osobu povinnou k dani, která je příjemcem stavebních prací týkajících se budovy.

38. Toto společenství totiž nemá, na což poukazuje i předkládající soud, právní subjektivitu a protože jako takové nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, není osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1. V důsledku toho tedy nemá z hlediska daně z přidané hodnoty samostatný význam a nestojí mezi poskytovateli stavebních prací a oběma manželi, které je takto nutné považovat za skutečné příjemce těchto plnění.

39. Toto řešení je, jak žalobce správně uvádí, i v souladu s výše uvedenou zásadou neutrality daně z přidané hodnoty. Pokud bychom totiž vycházeli z toho, že příjemcem plnění je společenství, které nemá právní subjektivitu, není osobou povinnou k dani, a tudíž není oprávněno k odpotu daně na vstupu, vedlo by to k tomu, že jednotlivému spoluvlastníkovi, který vykonává hospodářskou činnost, by byla odřazena jakákoliv možnost provedení stanoveného odpotu daně na vstupu, takže by zůstal zatížen daní z přidané hodnoty odvedenou v rámci své činnosti.

40. Z výše uvedených důvodů jsem toho názoru, že pokud více osob ve společenství vycházejícím z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, které nemá právní subjektivitu a samo nevykonává hospodářskou činnost, objedná určitý majetek, jsou příjemci plnění jednotliví společníci, a nikoliv společenství jako takové.

C – K postavení osoby, která postaví nebo pořídí obytný dům za účelem bydlení a užívá jej řádně pro podnikatelské účely, jako osoby povinné k dani (první otázka)

41. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda osoba, která postaví nebo pořídí obytný dům pro účely bydlení, jedná jako osoba povinná k dani, pokud chce určitou místnost domu používat jako kancelář pro svoji samostatnou vedlejší podnikatelskou činnost.

42. K tomu opětovně poukazuji na to, že podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se za osobu povinnou k dani považuje „jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatnou [hospodářskou činnost], a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“ a že mechanismus odpotu daně na vstupu je koncipován tak, že pouze osoby, které mají postavení osoby povinné k dani, jsou oprávněny odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou jsou povinny odvést, daň z přidané hodnoty, kterou byly zboží a služby již dříve zatíženy“(12).

43. Dále připomínám spolu s Komisí, že podle závěrů Soudního dvora v rozsudku Lennartz „osoba, která požívá zboží pro účely hospodářské činnosti ve smyslu článku 4, tak činí jako [...] osoba povinná k dani“ a že pro posouzení otázky, zda v jednotlivém případě bylo zboží pořízeno za tímto účely, „[musí být zohledněny] [všechny] okolnosti skutkového stavu, k nimž patří druh dotčeného zboží a časový prostor mezi pořízením zboží a jeho použitím pro účely hospodářských činností osoby povinné k dani“(13).

44. Z předkládacího usnesení vyplývá, že žalobce ve sporném období (1991-1993) vykonával jako vedlejší činnost specializovaného autora a že k výkonu této činnosti, která bez dalšího představuje samostatnou hospodářskou činnost, užíval výlučnou část budovy, kterou nabyl společně se svojí manželkou, a to od jejího předání(14). S ohledem na tato skutková zjištění předkládacího soudu a podle výše uvedené judikatury jsem tudíž toho názoru, že žalobce jednal v době, kdy nabyl budovu, jako osoba povinná k dani ve smyslu článku 4 šesté směrnice.

45. Proti tomu není možné kromě toho namítnout, že postavení osoby povinné k dani zaniklo z toho důvodu, že žalobce užíval pouze část budovy pro tuto činnost.

46. Komise a žalobce totiž poukázali správně na to, že dle judikatury Soudního dvora osoba povinná k dani může „při požívání investičního majetku jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely“ zvolit, zda (i) s ním „bude nakládat jako s [předem] podnikem, ohledně [kterého] je daň z předané hodnoty zásadně zcela odejitelná“, (ii) „jej v plném rozsahu [ponechává] ve svém soukromém majetku a takto zcela [vyjme] ze systému daně z předané hodnoty“ nebo (iii) (jak učinil žalobce v projednávaném případě) zahrne do svého podnikání jen část, která je určena k užívání pro podnikatelské účely(15).

47. Rozhodnutí používat určité zboží pouze z části pro vlastní podnikatelskou činnost tedy nepředstavuje kritérium, které by mohlo odejmout nabyvateli zboží postavení osoby povinné k dani. Jedná se přitom spíše o možnost, kterou systém šesté směrnice osobám povinným k dani právo poskytuje, aby bylo zajištěno, že tyto osoby „[musí] nést zatížení daní z předané hodnoty pouze tehdy, pokud se [toto zatížení] týká zboží nebo služeb, které používají pro [svou] vlastní potřebu, a nikoliv pro [svou] zdanitelnou podnikatelskou činnost“(16).

48. Z výše uvedených důvodů jsem tedy toho názoru, že osoba, která vykonává jako vedlejší podnikatelskou činnost samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice, jedná při výstavbě nebo pořízení obytného domu k účelům bydlení jako osoba povinná k dani, pokud část domu určí k výkonu této činnosti a odpovídajícím způsobem ji užívá.

D – K rozsahu práva na odpočet daně na vstupu (třetí otázka)

49. Podstatou třetí otázky předkládacího soudu je to, zda při nabytí investičního majetku manželi do společného vycházejícího z podílového spoluvlastnictví, jehož část je užívána jedním ze spoluvlastníků k výkonu jeho vlastní samostatné výdělečné činnosti, přísluší tomuto spoluvlastníku právo na odpočet daně na vstupu, která (i) se rovná částce daně, která byla odvedena za výstavbu této jím užívané části majetku [třetí otázka, řešení b)], nebo (ii) se rovná podílu daně, která byla za stavbu užívané části majetku odvedena, odpovídajícímu spoluvlastnickému podílu [třetí otázka, řešení a)].

50. Rozumím Bundesfinanzhof tak, že by při použití své vlastní judikatury zvolil poslední uvedené řešení, a tudíž by přiznal spoluvlastníkovi právo na odpočet daně na vstupu v rozsahu jeho podílu na společném. To by samozřejmě znamenalo potvrzení rozhodnutí soudu prvního stupně, v němž Finanzgericht určilo výši odpočtu daně na vstupu nikoliv na 12 % daně z předané hodnoty odvedené za výstavbu domu (a sice daně z předané hodnoty, která byla odvedena

celkov? za výstavbu kancelá?e), nýbrž ?tvrtinou t?chto 12 %.

51. V tomto ohledu znovu p?ipomínám, že dle judikatury Soudního dvora má osoba povinná k dani, která „p?i po?izování investi?ního majetku jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé ú?ely“, t?i možnosti volby: M?že bu? (i) „[s tímto majetkem] nakládat jako s [p?edm?tem] podnikání, ohledn? [kterého] je da? z p?idané hodnoty zásadn? zcela odpo?itatelná“, nebo (ii) „[jej] ponechat v plném rozsahu ve svém soukromém majetku“, takže pak „není odpo?itatelná žádná ?ást dan? na vstupu odvedené p?i po?izování majetku“, nebo (iii) zahrnout majetek tak, jak u?inil žalobce v p?vodním ?ízení, do podniku jen z?ásti; v tomto p?ípad? považuji za správné pojetí, že právo na odpo?et dan? na vstupu dle ?l. 17 odst. 2 písm. a) se vztahuje pouze na ?ást majetku, který odpovídá podílu užívání majetku k podnikatelské ?innosti v pom?ru k užívání k soukromým ú?el?m(17).

52. Je-li toto ?ešení, u n?hož se p?edpokládá, že smíšen? užívaný majetek je ve výlu?ném vlastnictví osoby povinné k dani, správné, je podle mého názoru ve sporném p?ípad? s jinou konstelací, v n?mž je osoba povinná k dani pouhým spoluvlastníkem, oprávn?né domnívat se, že této osob? p?ísluší, jak usoudil Bundesfinanzhof, právo na odpo?et dan? na vstupu, který odpovídá jeho spoluvlastnickému podílu ?ásti majetku užívaného pro podnikání.

53. Na podporu tohoto záv?ru bych cht?l uvést dva d?vody. Zaprvé se mi toto ?ešení jeví být v souladu s vícekrát zmín?nou zásadou da?ové neutrality. Spoluvlastník má tedy zaplatit da? z p?idané hodnoty za výstavbu nebo po?ízení ?ásti majetku užívaného pro podnikatelské ú?ely jen *pom?rn?*. M?že tedy uplatnit nárok na odpo?et pouze v rozsahu odpovídajícím ?ásti dan? na vstupu odvedené za tuto ?ást majetku.

54. V projednávaném p?ípad? žalobce prohlásil, že je spoluvlastníkem budovy, a tedy i ?ásti této budovy užívané k podnikatelským ú?el?m (kancelá?e) pouze z jedné ?tvrtiny. Lze se tedy domnívat, že da? z p?idané hodnoty za výstavbu kancelá?e uhradil rovn?ž jen *pom?rn?*, totiž z jedné ?tvrtiny, a že zbývající t?i ?tvrtiny uhradila jeho manželka. Dle toho je možné, že ohledn? výstavby zbývající ?ásti domu ur?ené pro ú?ely bydlení uhradil da? z p?idané hodnoty pouze *pom?rn?* (z jedné ?tvrtiny).

55. Pokud tomu tak je, nem?že dle mého názoru žalobce v souladu se zásadou neutrality ode?íst celou da? z p?idané hodnoty odvedenou (*jím a jeho manželkou*) za výstavbu kancelá?e, nýbrž pouze jednu ?tvrtinu z ní jako da? na vstupu. V opa?ném p?ípad? by jako da? na vstupu ode?etl v?tší da? z p?idané hodnoty, než jakou skute?n? za kancelá? odvedl, a byl by tak prakticky osvobozen od ?ásti dan? z p?idané hodnoty, kterou neodvedl správci dan? jako osoba vykonávající samostatnou hospodá?skou ?innost, nýbrž jako soukromý spot?ebitel za zbývající ?ást budovy ur?enou k bydlení.

56. Navrhované ?ešení je dle mého názoru zadruhé i v souladu se zásadou rovnosti. Zatímco totiž dle výše uvedené judikatury osoba, která je výlu?ným vlastníkem smíšen? užívaného investi?ního majetku a tento majetek z ?ásti zahrne do svého podniku, je oprávn?na ode?íst da? z p?idané hodnoty odvedenou za po?ízení (nebo výstavbu) tohoto majetku dle podílu užívání tohoto majetku k podnikatelským ú?el?m jako da? na vstupu, jednalo by se o nerovné zacházení, pokud by toto ?ešení platilo i v p?ípad? s jinou konstelací, v n?mž, tak jako v p?vodním ?ízení, p?ísluší dot?ené osob? vlastnictví k této v?ci pouze *pom?rn?*.

57. Bylo by rovn?ž možné, tak jak ?iní Komise, zastávat názor, že rozsah práva na odpo?et závisí na interní dohod? mezi spoluvlastníky nebo na majetkoprávním režimu manžel?, tak, že navrhované ?ešení by bylo nutné odmítnout tehdy, pokud dle u?in?né dohody jednotlivý spoluvlastník m?že zcela voln? nakládat s užívanou v?cí. Obávám se však, že pak by existovalo nebezpe?í zma?ení ú?elu šesté sm?rnice, jejímž cílem je zavedení práv? „spole?ného systému

dan? z p?idané hodnoty“. Pokud bychom totiž takto postupovali, m?l by odp?et dan? na vstupu v jednotlivých ?lenských státech podle p?íslušných vnitrostátních ob?anskoprávních p?edpis? nakonec r?zný rozsah.

58. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpov?d?t na t?etí otázku tak, že osoba povinná k dani, která po?ídí ur?itý majetek se svým manželem společně a užívá ?ást tohoto majetku pro výkon své vlastní samostatné podnikatelské ?innosti, je dle ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice oprávn?na ode?íst z dan? z p?idané hodnoty, kterou je povinna odvést, ?ást dan? z p?idané hodnoty odvedené za po?ízení užívané ?ásti majetku odpovídající jejímu vlastnickému podílu k podnikatelským ú?el?m.

E – *K požadavk?m na fakturaci (?tvrtá otázka)*

59. Ve své ?tvrté otázce se p?edkládající soud ptá, zda ?lánky 18 a 22 šesté sm?rnice vyžadují, aby osoba povinná k dani, která společně se svým manželem postaví nebo po?ídí investiční majetek a ?ást tohoto majetku užívá pro svoji vlastní samostatnou podnikatelskou ?innost, vlastnila fakturu vystavenou na její jméno, v níž je vykázán podíl na cen? a dani odpovídající jejímu vlastnickému podílu nebo zda dle t?chto ustanovení posta?í faktura vystavená na jméno manžel?/spoluvlastník?, která uvedené údaje neobsahuje.

60. Bundesfinanzhof se sice domnívá, že dle jeho judikatury taková faktura, jaká byla vystavena žalobci a jeho manželce, která byla vystavena na „manžele HE“, nebrání odp?tu žalobcem odvedené dan? z p?idané hodnoty jako dan? na vstupu(18). Táže se však, zda tomuto odp?tu dan? na vstupu brání p?íslušná ustanovení šesté sm?rnice.

61. K tomu p?ipomínám, že dle ?l. 18 odst. 1 písm. a) „[osoba povinná k dani] [musí] pro uplatn?ní nároku na odp?et dan? vlastnit fakturu vystavenou v souladu s ?l. 22 odst. 3“. ?lánek 22 odst. 3 stanoví, že „faktura [musí] jednoznačně uvád?t cenu bez dan? a p?íslušnou da? podle jednotlivých sazeb a také p?ípadná osvobození od dan?“ (písm. b) a že „?lenské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura“ (písm. c)(19).

62. Tato ustanovení tedy stanoví, jak Komise oprávn?ně zd?raznila, pouze t?i minimální požadavky (uvedení ceny bez dan?, ?ástky dan? podle jednotlivých sazeb a pop?ípad? osvobození od dan?), které musí faktura vždy spl?ovat, aby vzniklo právo na odp?et dan? na vstupu. Oproti tomu nestanoví žádný dodatečný požadavek pro p?ípad, že majetek je po?ízen společně, a zejména nestanoví, že ve faktu?e je nutné vykázat podíl ceny a dan? odpovídající p?íslušným vlastnickým podíl?m nabyvatel?.

63. Jsem tedy toho názoru, že pokud v takovém p?ípad? vnitrostátní p?edpisy, nep?edepisují žádné takovéto údaje, jak bylo p?edkládajícím soudem tvrzeno, neexistuje ani žádný d?vod pro to, aby faktura, která vyhovuje výše uvedeným požadavk?m, byla považována za nedostatečnou a aby osob? povinné k dani, která užívá ?ást majetku po?ízeného k podnikatelským ú?el?m, bylo z tohoto d?vodu odpíráno právo na odp?et dan? na vstupu, které jí p?iznává ?l. 17 odst. 2 písm. a).

64. Z výše uvedených d?vod? proto navrhuji odpov?d?t na ?tvrtou otázku tak, že ?l. 18 odst. 1 a ?l. 22 odst. 3 šesté sm?rnice pro výkon práva na odp?et dan? na vstupu dle ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice nepožadují, aby osoba povinná k dani, která společně se svým manželem postaví nebo po?ídí ur?itý majetek a ?ást tohoto majetku používá pro svoji vlastní samostatnou podnikatelskou ?innost, vlastnila fakturu vystavenou na její jméno, v níž je vykázán podíl ceny a dan? odpovídající jejímu vlastnickému podílu.

IV – Závěry

65. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Bundesfinanzhof odpovídal takto:

„1. Osoba, která vykonává jako vedlejší samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice 77/388/EHS Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států o daních z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, jedná se o výstavbu nebo pořízení obytného domu pro účely bydlení jako osoba povinná k dani, pokud část domu přídí k výkonu této činnosti a odpovídajícím způsobem ji užívá.

2. Objedná-li více osob, které jsou ve společenství vycházejícím z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, které nemá právní subjektivitu a samo nevykonává hospodářskou činnost, určitý majetek, jsou příjemci plnění jednotliví společníci, a nikoliv společenství jako takové.

3. Osoba povinná k dani, která pořídit určitý majetek společně se svým manželem a část tohoto majetku užívá k výkonu své vlastní samostatné podnikatelské činnosti, je dle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice oprávněna odejít z daní z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, část daní z přidané hodnoty odvedené za pořízení užívané části majetku odpovídající jejímu vlastnickému podílu k podnikatelským účelům.

4. Článek 18 odst. 1 a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice nepožadují pro výkon práva na odpot daní na vstupu dle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, aby osoba povinná k dani, která postaví nebo pořídit společně se svým manželem určitý majetek a část tohoto majetku používá pro svoji vlastní samostatnou podnikatelskou činnost, vlastnila fakturu vystavenou na její jméno, v níž bude vykázan podíl na ceně a dani odpovídající jejímu vlastnickému podílu.“

1 – Původní jazyk: italština.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Během rozhodné doby v původním řízení byl čl. 17 odst. 2 šesté směrnice změněn směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daní z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS za účelem odstranění daňových hranic (Úč. vst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160). Po této změně, která nemá vliv na výsledek projednávané věci, ovšem měla by zde být uvedena pro úplnost, zní toto ustanovení: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba k povinnosti k dani oprávněná odpot od daní, kterou je povinna odvést: a) daň z přidané hodnoty, která je splatná v tuzemsku nebo byla odvedena za zboží a služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani [...]“

4 – Rovněž pro úplnost je třeba připomenout, že směrnice 91/680 změnila i čl. 22 odst. 3 následovně:

„a) Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani. [...] Osoba povinná k dani si podrží opisy všech vystavených dokladů.

[...]

b) Faktura musí jednoznačně uvádět cenu bez daní a příslušnou daň podle jednotlivých sazeb a také případná osvobození od daní.

[...]

c) ?lenské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura.“

[...]“

5 – Volný p?eklad.

6 – Volný p?eklad.

7 – Viz rozsudky Bundesfinanzhof ze dne 1. února 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, a ze dne 7. listopadu 2000, V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; poslední rozsudek ze dne 16. kv?tna 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 – K definici kancelá?e v míst? bydlišt? viz dopis Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí) ze dne 16. ?ervna 1998 (IV B 2 – s. 2145 – 59/98, bod 7, Spolkový da?ový v?stník I 1998, 863).

9 – Viz rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 1. ?íjna 1998 (V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575).

10 – Viz rozsudky Bundesfinanzhof v BFH/NV 2002, 1346, a v BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

11 – Rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19).

12 – Výše uvedený rozsudek Rompelman (bod 16).

13 – Rozsudek ze dne 11. ?ervence 1991 (C?97/90, Recueil, s. I?3795, body 14 a 21).

14 – Viz p?edkládací usnesení (oddíl I a oddíl II, bod 2 písm. a).

15 – Viz rozsudek ze dne 8. b?ezna 2001 (C?415/98, Recueil, s. I?1831, body 25 a 26). Viz rovn?ž výše uvedený rozsudek Lennartz, bod 26, a rozsudek ze dne 4. ?íjna 1995 Armbrecht (C?291/92, Recueil, s. I?2775, bod 20).

16 – Výše uvedený rozsudek Armbrecht, bod 20.

17 – Viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, body 25 a 26, jakož i výše uvedené rozsudky Lennartz, bod 26, a Armbrecht, body 20 a 21.

18 – P?edkládací usnesení, oddíl II, 3.

19 – Viz poznámka pod ?arou 4.