

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBSE

přednesené dne 20. ledna 2005(1)

Věc C-434/03

P. Charles a T. S. Charles-Tijmens

proti

Staatssecretaris van Financiën

1. V projednávaném případě nizozemský Hoge Raad (Nejvyšší soud) žádá Soudní dvůr o vyjasnění určitých aspektů pravidel, která upravují odpot DPH na vstupu, a také oprav, pokud je investiční majetek použit částečně pro zdaněná(2) výstupní plnění a částečně pro soukromé účely.
2. Podstatou jeho otázky je, zda vnitrostátní pravidlo, které neumožňuje, aby takový majetek byl považován zcela za obchodní jmění, jehož soukromé použití je považováno za dodání za protiplnění, je slučitelné s právem Společenství.

Ustanovení práva Společenství týkající se DPH

Základní ustanovení práva

3. Základy systému DPH jsou upraveny v článku 2 první směrnice o DPH(3):

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobeno dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.“

4. Tímto není v tomto systému postupného uplatňování a odpot daně obchodník zatížen DPH ze zboží a služeb, které si pořizuje pro obchodní účely. Avšak po stupni maloobchodu – a pro všechna plnění mimo obchodní sféru – žádná DPH není ani vyměnná, ani odpotitelná.

5. Podrobnější pravidla jsou obsažena v šesté směrnici o DPH(4).

6. Rozsah působnosti DPH je definován v článku 2, na jehož základě plnění podléhající DPH zahrnují „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, a dovoz zboží.

7. Osoba povinná k dani je definována v čl. 4 odst. 1 jako někdo, kdo provádí hospodářskou činnost, a to bez ohledu na její účel nebo výsledky. Hospodářské činnosti jsou na základě čl. 4 odst. 2 „veškeré činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb“ spolu s „využíváním hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získání pravidelného příjmu z něj“.

8. Základy nároku na odpočet jsou upraveny v článku 17 šesté směrnice. Článek 17 odst. 2 stanoví: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinná 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 jinou osobou povinnou k dani...“. Tento nárok vzniká v souladu s čl. 17 odst. 1 okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

9. Jelikož nárok na odpočet vzniká pouze s ohledem na dodání nebo poskytnutí použité pro účely zdaněných plnění, takový nárok nevzniká, pokud jsou použita pro účely osvobozených plnění, tedy plnění, která jsou uvedena zejména v článku 13 směrnice, nebo pro účely plnění, která vůbec nespadají do rozsahu působnosti DPH jako taková, která nejsou poskytována za protiplnění nebo nejsou provedena osobou povinnou k dani jednajícím jako takovou zejména jako součást hospodářské činnosti ve smyslu článku 4.

Problémy smíšeného použití

10. Účelem ustanovení se zabývá aspekty problému, které by mohly vzniknout ze skutečnosti, že z jakéhokoli důvodu zdaněná plnění provedená osobou povinnou k dani mohou být 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 vyměňováním daně na výstupu.

11. Jsou řešeny dva typy smíšeného použití. Jednak jsou to situace, ve kterých si osoba povinná k dani pořídí dodání v rámci svého podnikání 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 výstupy, které zdaněné nejsou.

12. Zaprvé tedy pokud jde o soukromé použití obchodního jmění a srovnatelné situace, čl. 5 odst. 6 šesté směrnice 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 obecně ježeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a daň z přidané hodnoty z dotčeného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění.“

13. Obdobně pokud se týká služeb, čl. 6 odst. 2 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 obecně ježeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty 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 zřejmě 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.“

14. Tedy kromě 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 počítala za tímto účelem, si musí ve skutečnosti vyúčtovat DPH z plnění.

15. Základ daně v těchto případech je určen podle čl. 11 A odst. 1, v souladu se kterým je:

„[...]

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

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

[...]“

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

17. Na základě druhého pododstavce se tento podíl v zásadě stanoví v souladu s článkem 19, 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 obratu(5).

18. Navíc článek 20 šesté směrnice umožňuje, aby částka odpoté daně na vstupu byla případně opravena:

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

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

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

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné ptiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpotet daně v následujících letech a nárokem na odpotet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

[...]

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

[...]"

„Přechodná“ ustanovení týkající se vynětí z odpot?

19. ?lánek 17 odst. 6 šesté sm?rnice umožňuje, aby Rada, jednající jednomysln? na návrh Komise rozhodla o tom, které výdaje nelze odpotíst od DPH, ale výslovn? uvádí, že da? nebude za žádných okolností odpotitelná z výdaj?, které nejsou p?ísň? provozními výdaji, jako jsou výdaje na luxusní zboží, zábavu a reprezentaci.

20. Aby se pokryla nevy?ešená situace do rozhodnutí Rady, druhý pododstavec ?l. 17 odst. 6 stanoví: „Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou ?lenské státy zachovat veškerá vyn?tí obsažená ve svých p?edpisech v dob? vstupu této sm?rnice v platnost.“

21. Vzhledem k tomu, že dotyčná pravidla ješt? nebyla p?ijata, přechodná ustanovení z?stávají v platnosti.

22. T?sn? p?ed tím, než šestá sm?rnice vstoupila v platnost, byla základem právní úpravy DPH ?lenských stát? v té dob? (v?etn? Nizozemska) druhá sm?rnice.(6) ?lánek 11 této sm?rnice stanovil zejména následující:

„1. Pokud zboží a služby jsou použity pro ú?ely jejího podniku, osoba povinná k dani je oprávn?na si ode?íst od dan?, která je jí vym?zena:

a) da? z p?idané hodnoty vym?zenou jí s ohledem na zboží, které jí bylo dodáno, nebo s ohledem na služby, které jí byly poskytnuty;

[...]

4. Ur?ité zboží a služby mohou být vylou?eny ze systému odpot?, zejména ty, které jsou používány úpln? nebo ?áste?n? pro soukromé pot?eby osoby povinné k dani nebo jejich zam?stnanc?.“ (neoficiální p?eklad)

23. ?lánek 11 odst. 1 byl tedy p?edch?dcem ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice(7) a ?l. 11 odst. 4 plnil cíl podobný tomu, který je uveden v ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice, i když rozdílným zp?sobem.

Relevantní nizozemské právo

24. V Nizozemsku je DPH upravena Wet op de Omzetbelasting (Zákon o dani z obratu) z roku 1968 a jeho provád?cím p?edpisem Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. Hoge Raad vysv?tluje jejich fungování následovn?.

25. Na základ? ?lánku 2 a ?l. 15 odst. 1 zákona z roku 1968 si podnikatel m?že odpotíst DPH, která je mu vym?zena ze zboží a služeb poskytnutých jiným podnikatelem, pokud jsou tato dodání použita v rámci jeho podniku. Tedy, jakmile jsou zboží nebo služby použity jak pro ú?ely podniku, tak pro nepodnikatelské (zejména soukromé) ú?ely, odpotet je vylou?en v rozsahu nepodnikatelského použití.

26. ?lánek 15 odst. 4 zákona stanoví, že pom?r mezi podnikatelskými a nepodnikatelskými použitími musí být ur?en v okamžiku, kdy se dodání za?nou používat. ?lánek 12 odst. 3 Uitvoeringsbeschikking, vycházejí z ?l. 15 odst. 6 zákona, stanoví, že v p?iznání pro záv?rečné zda?ovací období finan?ního roku je odpotěná da? p?epo?ítaná na základ? údaj? za celý finan?ní rok. Žádné následující p?epo?ítání nebo oprava odpottu nejsou možné, zákon ani

neumožňuje následné vyměnění daně z dodání pro soukromou potřebu jako v čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

27. Pravidla Uitvoeringsbeschikking byla přijata v roce 1969, aby provedla čl. 11 odst. 1 druhé směrnice o DPH. Tudíž předcházíji datu, kdy vstoupila v platnost šestá směrnice pro účely použití jejího čl. 17 odst. 6.

Skutkový stav, vnitrostátní řízení a předběžné otázky

28. V březnu roku 1997 si P. Charles a T. S. Charles-Tijmens (dále jen „odvolatelé“) společně poříдили prázdninový bungalov v Nizozemsku. Měl být určen jak pro pronájem, tak i pro soukromou potřebu a byl tímto zpřesobem užíván během rozhodného období v rozsahu 87,5 % pro pronájem a 12,5 % pro soukromé účely.

29. V souladu s právem Společenství a vnitrostátním právem je pronájem zdaněným plněným a odvolatelé tvoří pro tento účel jedinou osobu povinnou k dani.

30. Ve svém přiznání k DPH za druhé čtvrtletí roku 1997 si odvolatelé nejprve odpotli 87,5 % daně, která jim byla vyměněna v souvislosti s bungalovem, znamenající vrácení 91 NLG, které bylo přiznáno rozhodnutím ze dne 1. října 1997. Následně byli toho názoru, že vyměněná daň na vstupu byla 100% odpotitelná, a tedy vznesli stížnost proti tomuto rozhodnutí, kterou žádali dodatečné vrácení 13 NLG. Daňový inspektor tuto stížnost zamítl jako nepřijatelnou.

31. Odvolatelé následně předložili vč. oblastnímu odvolacímu soudu, Gerechtshof te's-Hertogenbosch, který potvrdil rozhodnutí ze dne 1. října 1997. Poznamenal, že odvolatelé užívají bungalov pro služby podniku podléhající DPH, ale také pro soukromé účely, a tedy si nemohou odpotit veškerou daň jim vyměněnou v souvislosti s bungalovem. Domníval se, že čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nevylučují omezení odpotu, když si na základě čl. 17 odst. 6 mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve vnitrostátním právu v době vstupu této směrnice v platnost. Jelikož příslušná nizozemská ustanovení nebyla od té doby změněna, nemohou tedy existovat žádné důvodné pochyby, že omezení odpotu jako takové, o které se jedná, je povoleno.

32. Vč. je nyní v dalším odvolacím řízení před Hoge Raad, který si myslí, že tyto dva důvody odvolání vyvolávají otázky práva Společenství.

33. Zprvce odvolatelé tvrdí, že řástečné vynětí z odpotu je v rozporu s šestou směrnicí. Z čl. 6 odst. 2 vyplývá, že soukromé využívání bungalovu je zdaněnou službou, protože se rozhodli zahrnout celé obydlí do svého obchodního jmění. V souladu s čl. 17 odst. 2 je zde tedy nárok na odpotet celé řástky DPH na vstupu.

34. Zadruhé zpochybují posouzení čl. 17 odst. 6 šesté směrnice uiněné Gerechtshof. Když směrnice vstoupila v platnost, nizozemské právo neumožovalo vynětí z odpotu, na které bylo odkázáno v tomto ustanovení, jiné než s ohledem na motorová vozidla. Článek 17 odst. 6 se vztahuje pouze na vynětí typu, na která odkazuje čl. 11 odst. 4 druhé směrnice o DPH s ohledem na „určité zboží a služby“. řástečné vynětí z odpotu v čl. 15 odst. 1 zákona z roku 1968 nevycházelo z tohoto ustanovení a není tohoto typu. S ohledem na vč. jako je dotyčný bungalov nebylo v právu žádné vynětí z nároku na odpotet, jaké je zmíněno v čl. 11 odst. 4 druhé směrnice, takže článek 17 odst. 6 šesté směrnice tedy neodvoduje řástečné vynětí z odpotu.

35. Poté, co Hoge Raad srovnal relevantní právní úpravu Společenství a vnitrostátní právní úpravu, podotkl, že obě tyto právní úpravy sledují stejný cíl a mohou mít stejný účinek a že, pokud se nejedná o narušení hospodářské soutěže, případné rozdíly nemohou být považovány za

výjimky povolené na základě čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

36. Zdůrazňuje nicméně, že nemají vždy stejný účinek. Na základě směrnice má osoba povinná k dani okamžitý nárok na plný odpot a neexistuje zde žádná oprava v souvislosti se soukromým použitím, dokud takové použití trvá. Na základě nizozemského práva se musí rozsah budoucího soukromého použití stanovit v prvním roce, odpot je vyloučen v tomto rozsahu a neexistuje zde žádné ustanovení pro opravu, pokud je rozsah použití jiný v následujících letech. Osoba povinná k dani je nespravedlivě zvýhodněna, pokud následně zvýší rozsah svého soukromého použití, ale dosud neexistuje žádný mechanismus zabráňující manipulaci s takovým výsledkem, z čehož vzniká riziko možného narušení hospodářské soutěže. A naopak snížení soukromého využívání nespravedlivě zatěžuje DPH osobu povinnou k dani.

37. Hoge Raad tedy žádá Soudní dvůr, aby mu na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce upřesnil, zda legální režim, takový, jaký byl popsán, který existoval již před přijetím šesté směrnice, a na základě kterého:

- neexistuje možnost volby zahrnout si investiční majetek nebo zboží nebo službu považované za takové zcela do aktiv podniku, pokud pořizovatel používá toto zboží nebo tuto službu jak v rámci podniku, tak i mimo něj (zejména pro soukromé účely);
- neexistuje, ve vztahu k tomuto, také žádná možnost odpotit si přímo a zcela daňovým výměnou při pořízení tohoto zboží nebo této služby; a
- neexistuje ustanovení pro vyměnění DPH, jak bylo zamýšleno v čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice,

je v souladu s šestou směrnicí – zejména s čl. 17 odst. 1, 2 a 6 a s čl. 6 odst. 2 této směrnice.

38. Písemná vyjádření byla předložena nizozemskou vládou a Komisí, které také, spolu s odvolateli v písemném řízení a německou vládou, odpovídaly na dvě písemné otázky položené Soudním dvorem. Ústní vyjádření odvolatelů, německé a nizozemské vlády, jakož i Komise byla vyslechnuta při jednání.

Posouzení

39. Otázky Hoge Raad a vyjádření předložená Soudnímu dvoru vyvolávají řadu otázek, jejichž vzájemné vztahy nejsou jednoduché, a krátký nástin postupu, v jakém na ně chci odpovědět, může být v tomto stadiu užitečný.

40. Poté, co nejprve zjistím relevantní znaky nizozemského práva(8), musím posoudit požadavek v judikatuře Soudního dvora, že osoba povinná k dani musí být umožněno zahrnout do svého podniku majetek, který je částečně používán pro soukromé účely(9). To bude znamenat analýzu různých relevantních mechanismů šesté směrnice(10) a rozsahu působnosti výjimky v poslední větě čl. 6 odst. 2(11) spolu s posouzením účinků, které tyto mechanismy způsobují v závislosti na tom, zda je majetek zahrnut do obchodního nebo soukromého jmění(12). Musím také posoudit zejména jednak srovnávací účinky vynětí majetku z obchodního jmění, a jednak jeho zahrnutí, ale nepovažování jeho soukromého použití za dodání za protiplnění(13). Nakonec musím posoudit rozsah působnosti pověření na základě čl. 17 odst. 6 k zacházení s předcházející platnou právní úpravou(14).

Možnost volby na základě nizozemského práva

41. Úvodem nizozemská vláda popírá, že na základě nizozemského práva si nemůže osoba, která si pořídí investiční majetek používaný jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely,

vybrat zahrnout ho zcela do svého obchodního jmění. Předložila kopii obžňáku obsahujícího rozhodnutí ministra financí ze dne 27. listopadu 2002, ve kterém je možnost volby potvrzena. Při jednání právní zástupce odvolatel napadl toto tvrzení a nizozemská vláda opakovala, že tato volba byla k dispozici na základě správní normy.

42. Soudní dvůr není příslušný k výkladu nizozemského práva. Musí rozhodnout na základě stanoviska postupujícího soudu ohledně vnitrostátního práva. Otázka Hoge Raad se výslovně týká právní situace, ve které „neexistuje možnost se rozhodnout zahrnout si investiční majetek [...] zcela do majetku podniku, pokud pořizovatel používá toto zboží [...] jak v rámci podniku, tak i mimo něj (zejména pro soukromé účely)“.

43. Avšak můžeme si všimnout, že:

- nizozemské právo odkazuje na správní rozhodnutí a Soudní dvůr opakovaně potvrdil, že jakýkoliv nesoulad vnitrostátního práva s právem Společenství musí být zhojen závaznými vnitrostátními ustanoveními, která mají stejnou právní sílu jako dotýká se právní předpis(15);
- dotýká se správní rozhodnutí bylo přijato v roce 2002, zatímco předemtné období ve věci v původním řízení je daňový rok 1997;
- rozhodnutí výslovně uvádí, že pokud se daňový poplatník rozhodne zahrnout investiční majetek zcela do svého obchodního jmění, odpotet je vyloučen v rozsahu, ve kterém zboží není použito pro podnikatelské účely, a že toto vynutí vychází z čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a
- možnost poáteční volby v tomto ohledu nevypadá, že by znamenala možnost následné opravy s ohledem na změnu použití.

Sporné rysy nizozemského práva

44. Je zřejmé, že se popsany systém liší od mechanismu předpokládaného v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Oba sice sledují do značné míry stejný cíl, ale jak vysvětlil Hoge Raad, jejich účinky se mohou v praxi lišit, zejména pokud se míra soukromého využívání investičního majetku pořízeného jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely po nějaké době změní.

45. Musí být rozhodnuto, zda rysy nizozemského systému mohou být i přesto v souladu s ustanoveními šesté směrnice.

46. Rysy zjištěné Hoge Raad v jeho otázce jsou, že (i) investiční majetek používaný jak pro podnikatelské, tak i nepodnikatelské účely nemůže být zcela zahrnut do obchodního jmění, tudíž (ii) daň na vstupu z takového zboží nemůže být plně odpotena a (iii) neexistuje zde ustanovení pro vyměnění DPH z jeho soukromého užívání. Druhý a třetí z těchto rysů jsou jednoznačně přímé a automatické důsledky prvního rysu, ale doplnil bych ještě další důležité rys, který je méně zřejmý, ke kterému Hoge Raad obrací svou pozornost ve svém odvodnění: (iv) jakmile je majetek jednou zařazen mezi obchodní a soukromé jmění, toto zařazení už nemůže být dále opraveno po skončení prvního roku.

Požadavek, pokud jde o možnost volby

47. Soudní dvůr opakovaně potvrdil, že „osoba povinná k dani si může vybrat, zda zahrne, či nikoli do svého podniku pro účely použití šesté směrnice část majetku, který je ponechán k jejímu soukromému využívání.“(16)

48. Tedy pokud tohle není možné na základě nizozemských pravidel, tato pravidla se zdají být neslučitelná se směrnicí.

49. Nizozemská vláda ale tvrdí, že tato pravidla splňují jednak požadavek v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, že žádný odpot nesmí být s ohledem na dodání použit daňovým poplatníkem pro plnění, která nejsou zdaněna, a jednak úhel čl. 6 odst. 2 zaručující stejné zacházení s osobami povinnými k dani a konečnými spotřebiteli(17). Stejně jako Komise vztáhne, že jakákoliv odlišnost nizozemských pravidel od čl. 6 odst. 2 je povolena na základě možnosti výjimky v poslední větě tohoto odstavce(18). Při jednání německá vláda výslovně žádala Soudní dvůr, aby znovu posoudil svoji judikaturu požadující, aby si osoba povinná k dani mohla vybrat zahrnutí do svého obchodního jmění ve všech případech.

50. Je tedy vhodné posoudit tuto záležitost podrobněji.

Relevantní problémy a řešení v systému směrnic o DPH

51. Jedním ze základních znaků systému zavedeného směrnicemi o DPH je, že jednak daň na vstupu z dodání použitých osobou povinnou k dani pro účely svých zdaněných obchodních plnění musí být odpotitelná, zatímco konečná spotřeba pro soukromé účely musí být plně zdaněna.

52. Odpot daně na vstupu je spojen s vyměněním daně na výstupu, tedy pokud dodání pořízená osobou povinnou k dani jsou použita pro účely plnění, která jsou osvobozena nebo která spadají mimo rozsah působnosti DPH, nemůže zde být žádná daň na výstupu a žádný odpot daně na vstupu.

53. Problémy mohou vzniknout, pokud je zde přesah nebo křížení mezi typy použití, na která jsou dodání použita.

54. Šestá směrnice nabízí dvě možnosti, kterými se zamezí takovému problému, aťkoli okolnosti jejich použití se liší a nejsou vzájemně jednoduše vyměnitelné.

55. První možnost se týká situace, ve které osoba povinná k dani spotřebuje ve svém soukromém postavení zboží nebo služby, které byly původně považovány za určené pro zdanitelné obchodní účely, a ze kterých byla tudíž DPH na vstupu původně odpotěna. Na základě velmi shodných ustanovení jednak čl. 5 odst. 6, kde se konečná spotřeba týká zboží, a jednak čl. 6 odst. 2 v případě jako je tento, který se týká služeb, je osoba povinná k dani ve skutečnosti považována za jedající v dvojím postavení, jako obchodní poskytovatel a soukromý zákazník, a tedy musí počítat s DPH na výstupu z tohoto plnění.

56. Druhá možnost je systém poměrného odpotu upravený v čl. 17 odst. 5 a v článku 19, kde podnik provádí jak zdaněná, tak i nezdaněná výstupní plnění. Základní pravidlo je, že spočítána na ročním základě se daň na vstupu odpovídajícíisté hodnotě zdaněných výstupních plnění vydělí ístou hodnotou všech výstupních plnění podniku a tento zlomek je odpotitelný.

57. Článek 20 dále umožňuje, aby odpoty byly opraveny, pokud kromě jiného se objeví změna v okolnostech použitých při stanovení výše odpotu. Pravděpodobnost takové změny je známa v případě investičního majetku často používaného po mnoho let, během kterých se účely, na které je použit, mohou měnit. Existuje zde tedy pětileté opravné období, prodloužitelné na 20 let v případě nemovitého majetku, s měnícími se odpoty rozloženými po celé období(19).

58. Je užitečné srovnat hlavní body těchto dvou systémů.

59. Zaprvé se oba systémy použijí pouze v případě, že zdaněná dodání jsou pořízena v rámci

podnikatelské sféry. ?lánek 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 se týkají zboží, které tvoří součást obchodního jmění nebo služeb poskytnutých podnikem. ?lánek 17 odst. 5 se týká zboží nebo služeb používaných osobou povinnou k dani jak pro zdaněná, tak i pro nezdaněná – tedy osvobozená – plnění. Žádný z těchto souborů ustanovení se nemůže použít, pokud si osoba povinná k dani pořídí zboží jako soukromá osoba nebo ho použije pro plnění mimo rozsah působnosti DPH. V těchto případech daň na vstupu nemůže být nikdy odpodíratelná a tato plnění jsou vyjmuta z výpočtu odpodíratelného podílu(20). Kromě toho, i kdyby osoba povinná k dani převedla do svého obchodního jmění zboží pořízené v postavení soukromé osoby, také tohle by spadalo mimo rozsah působnosti DPH, jelikož by nejednala „jako taková“, ale jako soukromá osoba.

60. Z druhé jsou oba systémy navrženy tak, aby zajistily soulad mezi odpodem daně na vstupu a vyměněním daně na výstupu, ale působí navzájem jako zrcadlové obrazy. ?lánek 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 stanoví, že pokud byla odpoděna daň na vstupu, daň na výstupu musí být vyměněna z plnění, která by jinak, jelikož nejsou poskytnuta za protiplnění, spadala mimo rozsah působnosti DPH. ?lánek 17 odst. 5 stanoví, že do té míry, že žádná daň na výstupu nemůže být vyměněna, protože plnění je osvobozeno, není zde žádný odpovídající odpodet daně na vstupu. Tedy jestliže by existoval nějaký přesah mezi těmito dvěma systémy, první krok musí být použití ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2, aby se soukromé použití stalo zdaněným výstupem; potom všechny zdaněné výstupy včetně soukromého použití musí být shrnuty a rozlišeny, pro účely použití ?l. 17 odst. 5, od osvobozených výstupů.

61. V poslední řadě oba systémy umožňují opravu vzhledem k měnícím se okolnostem, i když mechanismus je v každém případě jiný. V případě ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 je oprava v podstatě účinná automaticky, jelikož daň je vyměněna jakmile nebo pokud dojde ke spotřebě. V případě ?l. 17 odst. 5 je nárok na odpodet vypočítán na ročním základě, a může tedy být rok od roku rozdílný a ?lánek 20 dodatečně umožňuje několikaleté opravné období pro investiční majetek.

Rozsah možnosti výjimky v ?l. 6 odst. 2

62. ?lánek 6 odst. 2 definuje určité kategorie plnění, které jsou považovány za poskytování služeb za protiplnění, aťkoliv nejsou běžně prováděny za protiplnění, a spadaly by tedy jinak mimo rozsah působnosti DPH.

63. Poslední vřta ?l. 6 odst. 2 umožňuje ?lenským státům „odchýlit se od ustanovení tohoto odstavce“ s podmínkou, že nedojde k narušení hospodářské soutěže.

64. Podle mého názoru rozsah tohoto oprávnění může být rozšířen pouze na nakládání s kategoriemi dotyčných plnění, zcela nebo zčásti, která nejsou poskytováním služeb za protiplnění, a spadají tedy mimo rozsah působnosti DPH. Neumožňuje ?lenským státům ho doplnit nebo nahradit jinými pravidly, pro která to šestá směrnice neumožňuje.

65. Tento názor vychází ze znění tohoto ustanovení a byl potvrzen rozsudkem Soudního dvora ve věci *Cookie's World*(21).

66. Proto tedy není pravděpodobné, že by poslední vřta ?l. 6 odst. 2 mohla oprávnit ?lenské státy, aby odepřely osobám povinným k dani volbu zahrnout si do svého obchodního jmění zboží používané jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely.

67. Naproti tomu je opravuje považovat bezplatné soukromé využívání tohoto zboží za dodání neprovedené za protiplnění, a tedy nezdaněné, takže nedává vzniknout žádnému nároku na odpodet daně na vstupu z dodání připadajících na toto využívání.

68. Avšak v této souvislosti musí být u?in?ny další t?i post?ehy.

69. Zprvé, zatímco poslední v?ta ?l. 6 odst. 2 nem?že oprávnit ?lenské státy k odep?ení volby osob povinných k dani zahrnout si do svého obchodního jm?ní zboží používané jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé ú?ely, ani tato v?ta, ani nic jiného v tomto odstavci jim v tom výslovn? nebrání. ?lánek 6 odst. 2 se pouze zabývá situacemi, kdy zboží bylo zahrnuto do obchodního jm?ní a potom bylo používáno pro soukromé ú?ely.

70. Zadruhé, pokud zboží není zahrnuto do obchodního jm?ní osoby povinné k dani, je obecn? vyjmuto ze sféry DPH; nespadá tedy do rozsahu ?l. 5 odst. 6, ani ?l. 6 odst. 2 a ?l. 17 odst. 5.

71. Zat?etí, pokud se ?lenský stát odchýlí od ?l. 6 odst. 2 tím, že považuje n?která nebo všechna doty?ná dodání jako neprovedená za protipln?ní, a tedy mimo rozsah p?sobnosti DPH, ú?inek je ur?itým zp?sobem srovnatelný s tím, který nastane, pokud dojde k vyn?tí doty?ných vstup? z obchodního jm?ní: neexistuje zde nárok na odpo?et dan? na vstupu, ale doty?ná pln?ní jsou také vyjmuta z výpo?tu odpo?itatelného podílu pro ú?ely ?l. 17 odst. 5.

72. Je tedy vhodné blíže posoudit ú?inky zahrnutí zboží, které je používáno jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé ú?ely, jednak do obchodního jm?ní, a jednak do soukromého jm?ní.

D?sledky zahrnutí zboží do obchodního a soukromého jm?ní

73. Pokud je zboží po?ízeno jako sou?ást obchodního jm?ní osoby povinné k dani, DPH splatná p?i jejich po?ízení je ihned odpo?itatelná, pokud zboží není zcela nebo ?áste?n? použito pro ú?ely pln?ní, která nejsou zdan?na. Pokud je tímto zp?sobem použito zcela, žádný odpo?et zde není možný. Pokud je tímto zp?sobem použito ?áste?n?, ?l. 17 odst. 5 stanoví odpo?itatelný podíl. V tomto výpo?tu z?stává DPH na vstupu odpo?itatelná, pokud se následné použití týká soukromé spot?eby s podmínkou, že tato spot?eba je zdan?na v souladu s ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2.

74. V posledn? uvedené situaci, i kdyby její soukromá spot?eba podléhala DPH tak jako u jakéhokoliv jiného soukromého spot?ebitele, osoba povinná k dani m?že v n?kterých p?ípadech získat ur?ité da?ové zvýhodn?ní na základ? použití ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2, jelikož krom? jiného:

- je odpo?et okamžitý, kdežto zdan?ní je odloženo a rozloženo po dobu soukromého užívání poskytující možnou výhodu pen?ního toku;
- je DPH vym?ena z náklad? za používané zboží nebo služby, které jsou pravd?podobn? nižší než cena, za kterou by je mohli po?ídit jako soukromá osoba od jiného podnikatele;
- v p?ípad? investičního majetku v?etn? nemovitého majetku náklady osoby povinné k dani poskytující službu využívání zboží nebo majetku (a tedy dan? na výstupu) mohou být zvlášt? nízké ve vztahu k náklad?m po?ízení (a tedy k odpo?itatelné dani na vstupu), tedy soukromé využívání ponese ve skute?nosti snížené da?ové zatížení, zvýhodn?ní, které se pravd?podobn? zvýší s podílem soukromého využívání.

75. Pokud je zboží po?ízeno jako sou?ást soukromého jm?ní osoby povinné k dani, spadá mimo rozsah p?sobnosti DPH a žádný odpo?et není možný. Pokud je potom použito pro podnikatelské ú?ely, stále zde neexistuje nárok na odpo?et, protože je to postavení, ve kterém si osoba po?izuje zboží, které ur?í existenci p?vodního nároku na odpo?et(22), a jelikož osoba, která p?eveze zboží ze svého soukromého jm?ní do svého obchodního jm?ní nebo umožní, aby se využívalo v jejím podnikání, neprovádí dodání za protipln?ní v postavení osoby povinné k dani. Jakákoliv da? na

vstupu z dodání pořízených v postavení soukromé osoby a potom použitých pro podnikatelské účely zůstane součástí nákladů těchto dodání, znamenající zatížení pro osobu povinnou k dani, které se může zdát nepatřivé ve světle zásady neutrality DPH.

76. Tedy pokud zboží používané jak pro soukromé, tak i pro podnikatelské účely je zahrnuto do soukromého jmění, osoba povinná k dani bude znevýhodněna. Pokud je zahrnuto v obchodním jmění, může být zvýhodněna, pokud soukromé využívání je považováno za dodání za protiplnění podle § 5 odst. 6 a § 6 odst. 2.

77. Zvýhodnění a znevýhodnění osoby povinné k dani má samozřejmě přesný protějšek v odpovídající ztrátě nebo zisku daňových přímí pro finanční orgány.

78. Za těchto okolností je zřejmé, že možnost volby, pokud jde o to, zda zahrnout smíšené využívané zboží do obchodního, nebo soukromého jmění, zvýhodňuje osobu povinnou k dani, u které se může očekávat, že si zvolí vždy zahrnutí do obchodního jmění. Naopak finanční orgány dají přednost povinnému zařazení podílu odpovídajícímu tomuto soukromému využívání do soukromého jmění.

79. Jestliže můžeme oprávněně tvrdit, že zboží dané na soukromé využívání nebo podíl daný na toto využívání by měly spadat mimo systém DPH od okamžiku pořízení, tedy že zde nikdy není žádný odpot daně na vstupu, pak není brána v úvahu skutečnost, že pokud je zboží zahrnuto do soukromého jmění, neexistuje zde žádný opravný mechanismus, který by řešil situace, kdy je zboží následně dáno na podnikatelské využívání.

80. V projednávaném případě si odvolatelé mohli pořídit bungalov s představou, že tam stráví většinu roku a že ho budou pronajímat někdy pouze jeden a půl měsíce. Na základě popsané nizozemské právní úpravy by museli zahrnout 12,5 % do obchodního jmění a 87,5 % do soukromého jmění s následným odpotem pouze ve výši 12,5 % DPH z pořízení. Následující rok by se mohli rozhodnout, že chtějí žít jinde nebo že je příjem z pronájmu nedostatečný, a poté by mohli ponechat bungalov zcela k pronájmu. Neexistuje zde žádný mechanismus, jak na základě popsané nizozemské právní úpravy, tak na základě šesté směrnice, na jehož základě by převodem do obchodního jmění mohl vzniknout nárok na odpot ze zbývajících podílu daně na vstupu. Dokonce pokud by následně prodali bungalov jako podnik zabývající se pronájmem, museli by zaplatit DPH z prodeje.

81. Na druhé straně, pokud je zboží zahrnuto do obchodního jmění a následně dáno na soukromé využívání, šestá směrnice nabízí opravný mechanismus, i když nedokonalý, v ustanoveních § 5 odst. 6 a § 6 odst. 2.

82. Usuzuji tedy, že judikatura Soudního dvora, pokud jde o požadavek, že osoba povinná k dani musí být umožněno si vybrat, zda zahrne investiční majetek využívaný jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely, v jejím obchodním nebo v soukromém jmění, je odvodněná na základě skutečnosti, že aťkoliv to může osoba povinná k dani poskytovat možné daňové zvýhodnění, druhá možnost by pro ni znamenala znevýhodnění, které je neslučitelné se zásadami DPH a které nemůže být zhojeno. Žádné jiné řešení slučitelné se zásadou finanční neutrality se nezdá být k dispozici v existujících právních předpisech nebo snad vůbec.

Důsledky odchýlení se od § 6 odst. 2

83. Uvedl jsem, že do rozsahu výjimky povolené poslední vřetou řl. 6 odst. 2 může spadat pouze to, že se dotýné soukromé využívání nepovažuje za dodání provedené za protiplnění, a tedy že spadá mimo rozsah působnosti DPH. Dále jsem poznamenal, že taková úprava může mít podobné důsledky jako vynětí používaného zboží z obchodního jmění osoby povinné k dani.

84. Mezi těmito dvěma situacemi jsou ale rozdíly, které popíšu.

85. Pokud je zboží vyjmuto z obchodního jmění, nikdy nenastane žádná otázka ohledně odpovětu daně na vstupu. Pokud je zahrnuto do obchodního jmění, daň na vstupu je v zásadě bezprostředně odpoditatelná buď plně nebo její podíl stanovený řl. 17 odst. 5 a řl. 19 – podíl, který nemůže pořítat s dodáními spadajícími mimo rozsah působnosti DPH.

86. Pokud řlenský stát považuje soukromé využívání obchodního jmění za využívání spadající mimo rozsah působnosti DPH, vzniknou problémy, jelikož následná událost – soukromé využívání – vypadá, že má zpětný účinek na zařazení, a tedy odpodet příslušné daň na vstupu i přesto, že daň byla v zásadě bezprostředně odpoditatelná. Jak jsme viděli, není možné dopředu určit skutečný budoucí rozsah soukromého využívání, aby se vyjmul přesný podíl daně na vstupu z bezprostředního odpodu.

87. V tomto ohledu může být podstatné, že zde neexistuje žádná možnost odchýlit se od ustanovení řl. 5 odst. 6, který se týká soukromé spotřeby spíše než využívání zboží tvořícího součást obchodního jmění. DPH je tedy vždy vyměna ze soukromé spotřeby a problém, který jsem právě naznačil, je odstraněn.

88. Pokud se týče služeb poskytujících ve využívání obchodního jmění na základě řl. 6 odst. 2, můžeme předpokládat, že dotýné využívání bude vždy využíváním investičního majetku. Využívání ostatního zboží se bude týkat buď spotřeby, nebo bude takové, aby uniklo jakémukoliv skutečnému účelnému mechanismu pro daňové účely.

89. Zatímco využívání obchodního jmění považované řlenskými státy za využívání spadající mimo rozsah působnosti DPH nemůže být zohledněno při výpočtu odpoditatelného podílu v souladu s řl. 17 odst. 5 a řl. 19, stále může být zohledněno v kontextu řlánku 20, který se týká oprav, které jsou provedeny vzhledem k převodnímu odpodu, pokud se objeví následná změna v okolnostech použitých k určení výše tohoto převodního odpodu.

90. Pokud jde o investiční majetek a zejména o nemovitý majetek, opravné období na základě řlánku 20 umožňuje, aby byl použit pružnější přístup, pokud je soukromé využívání považováno za využívání, které není dodáním za protiplnění, než pokud je využívaný majetek vyjmut z podnikání. Tím se do značné míry odstraňuje jak znevýhodnění způsobené daňovému poplatníkovi v druhém případě, tak i zvýhodnění, které by mohl v některých případech získat z jednoduchého použití řl. 6 odst. 2.

Závěry ohledně řl. 6 odst. 2

91. Jsem tedy toho názoru, že vnitrostátní právní úprava, která neumožňuje osobě povinné k dani si vybrat, zda zahrne investiční majetek zcela do majetku svého podniku, pokud využívá tento majetek jak v rámci podnikání, tak i mimo něj zejména pro soukromé účely, není ani v souladu s řl. 6 odst. 2 šesté směrnice, ani s oprávněním se odchýlit na základě poslední větě tohoto ustanovení.

92. Právní úprava, která považuje využívání takového majetku za využívání, které není dodáním za protiplnění, a které tedy spadá mimo rozsah působnosti DPH, je nicméně oprávněna se

odchýlit na základě této vety s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže, a že je použita ve spojení s opravným mechanismem upraveným v článku 20 šesté směrnice.

Článek 17 odst. 6

93. Zbývá posoudit, zda dotčená nizozemská právní úprava může být ospravedlněna na základě druhého pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice z důvodu, že vynětí z nároku na odpočet, které obsahuje, existovalo předtím, než směrnice vstoupila v platnost.

94. Jelikož Nizozemské království bylo vázáno harmonizovanými pravidly o DPH stanovenými v druhé směrnici předtím, než vstoupila v platnost šestá směrnice, je zejména, že jediná vynětí slučitelná s druhou směrnicí mohou být povolena pouze tímto způsobem.

95. Článek 11 odst. 1 druhé směrnice zavedl obecný nárok na odpočet, pokud jsou zboží a služby využívány pro účely podniku osoby povinné k dani, ale čl. 11 odst. 4 povoluje vynětí ze systému odpočtu pro „určité zboží a služby [...]“, zejména ty, které jsou výlučně nebo částečně používány pro soukromé potřeby osoby povinné k dani nebo jejich zaměstnanců“. (*neoficiální překlad*).

96. Jak předkládající soud, tak i nizozemská vláda tvrdí, že sporná vnitrostátní právní úprava byla přijata k provedení čl. 11 odst. 1 druhé směrnice. I bez těchto tvrzení se takový závěr zdá být odvoditelný na základě skutečnosti, že dotyčná pravidla se snaží omezit odpočet na případy, kde jsou dodání použita pro účely podnikání.

97. Komise tvrdí, že jediná vynětí povolená na základě čl. 11 odst. 4 druhé směrnice mohou být vázána na druhý pododstavec čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Nizozemská vláda ale tvrdí, že pravidla přijatá na základě čl. 11 odst. 1 mohou také využít tohoto ustanovení.

98. Souhlasím s Komisí. Článek 11 odst. 1 druhé směrnice byl nahrazen čl. 17 odst. 2 šesté směrnice. Vnitrostátní právní úprava se nyní musí podřídit pozdějšímu článku – ve spojení mimo jiné s čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 – v rámci rozsahu použití, který byl ztracen od svého předchůdce. Článek 17 odst. 6 šesté směrnice je nástupcem čl. 11 odst. 4 druhé směrnice, ale umožňuje zachování vynětí, která byla platná na základě tohoto ustanovení.

99. Znění čl. 11 odst. 4 druhé směrnice počítá s vynětím určitých typů zboží a služeb – například motorových vozidel – spíše než s hromadným vynětím s ohledem na veškerá soukromá využívání, jak je potvrzeno judikaturou Soudního dvora ohledně druhého pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a právním kontextem tohoto ustanovení.

100. V mém stanovisku ve věci Lennartz(23) tvrdím, že čl. 17 odst. 6 by nemohl odvodnit zachování obecného prostědku použitelného pro všechny kategorie výdajů týkajících se jak podnikatelského, tak i soukromého využívání, a Soudní dvůr zastával stejný názor(24), i když bez výslovného odkazu na čl. 17 odst. 6.

101. Ve věci Komise v. Francie(25) jsem zkoumal toto ustanovení a jeho legislativní kontext podrobněji a ze zdrojů, které jsem citoval, můžeme vidět, že typy vynětí zamýšlené zákonodárcem se týkají spíše kategorií výdajů definovaných s ohledem na povahu pořízeného dodání než na účel, na který je dáno. Stojí za povšimnutí, že v případech, kde Soudní dvůr uznal skutečnost, že členský stát vycházel z druhého pododstavce čl. 17 odst. 6(26), jednalo se vždy o tento typ dotyčného vynětí.

102. Jak jednak Hoge Raad ve svém postupujícím rozsudku a jednak Komise ve svých

vyjádřeních poukázaly, tento názor je potvrzen zejména rozsudkem Soudního dvora ve věci Royscot Leasing(27).

103. Nezdá se tedy možné, že by sporná právní úprava spadala do rozsahu druhého pododstavce čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

Závěry

104. S ohledem na výše uvedené úvahy jsem toho názoru, že by Soudní dvůr měl odpovědět na otázku Hoge Raad následovně:

„Vnitrostátní právní úprava, která neumožňuje osobě povinné k dani si vybrat, zda zahrne investiční majetek zcela do majetku svého podniku, pokud tento majetek využívá jak v rámci podnikání, tak i mimo něj zejména pro soukromé účely, není ani v souladu s čl. 6 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní –, ani nemůže spadat do rozsahu působnosti výjimky uvedené v poslední větě tohoto ustanovení.

Vnitrostátní právní úprava, která považuje využívání takového majetku za využívání, které není dodáním za protiplnění, a které tedy spadá mimo rozsah působnosti DPH, může ale spadat do rozsahu působnosti této výjimky za podmínky, že to nepovede k narušení hospodářské soutěže a že je použita ve spojení s oprávným mechanismem upraveným v článku 20 šesté směrnice.

Vnitrostátní právní úprava, která existovala v době, kdy vstoupila v platnost šestá směrnice, která umožňuje obecné vynětí z nároku na odpot s ohledem na zboží a služby využívané pro nepodnikatelské účely, nespadá do rozsahu působnosti druhého pododstavce čl. 17 odst. 6 této směrnice.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2– Aťkoliv slovo „taxable“ je používáno v anglické verzi právních předpisů (kde francouzská verze mluví o „opérations taxées“ – viz bod 8 níže), dávám v projednávané souvislosti přednost používání slova „zdaněný“ před „zdanitelný“, pokud je odkazováno na plnění, která jsou podrobena dani. Tímto jsou rozlišena jednak od plnění, která spadají do rozsahu působnosti daní, ale jsou osvobozena, a jednak od těch plnění, která spadají mimo rozsah působnosti daní.

3– První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. L 71, 14.4.1967, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

4– Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977 L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

5– Nicméně čl. 17 odst. 5 také umožňuje členským státům odchýlit se od tohoto pravidla v rámci určitých omezení. Zejména je zde možnost odděleného účtnictví pro zdanitelné a nezdanitelné oblasti podnikání a možnost stanovit si odpotitelný podíl daní na vstupu podle použití, na která jsou plnění dána – například polovina daní na vstupu by byla odpotitelná s ohledem na zboží, jehož polovina byla použita pro zdanitelné výstupy, a polovina pro nezdanitelné výstupy, bez ohledu na poměrnou hodnotu těchto dvou sad výstupů.

6– Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a postupy pro použití společného systému

dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. ?. 71, 14.4.1967, s. 1303). (*neoficiální p?eklad*)

7– Uvedený v odstavci 8 výše.

8– Body 41 až 46.

9– Bod 47 a násl.

10– Body 51 až 61.

11– Body 62 až 71.

12– Body 73 až 82.

13– Body 83 až 90.

14– Body 93 až 103.

15– Viz nap?íklad v?c C?160/99, Komise v. Francie, Recueil, s. I?6137, bod 23.

16– V?c C?269/00, Seeling, Recueil, s. I?4101, bod 40 rozsudku; viz také v?c C?291/92, Armbrrecht, Recueil, s. I?2775, bod 20, a v?c C?415/98, Bakcsi, Recueil, s. I?1831, bod 25.

17– V?c C?230/94, Enkler, Recueil, s. I?4517, bod 35. Pro podrobn?jší vysv?tlení zp?sobu, kterým je stejné zacházení zaru?eno, viz stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba p?ednesené dne 23. listopadu 2004 ve v?ci C?412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, body 24 až 32.

18– Viz bod 13 výše.

19– Pro praktické p?íklady, jak systém funguje, když se využívání investi?ního majetku rok od roku m?ní, viz P. Farmer a R. Lyal, *EC Tax Law* (1994), s. 196, a B. J. M. Terra, *Europees indirect belastingrecht* (2002), s. 459.

20– Viz nejnov?ji rozsudek dne 29. dubna 2004, v?c C?77/01, EDM, body 53 a 54.

21– V?c C?155/01, Recueil, s. I?8785, body 58 a 59; viz také v?c 50/88 Kühne, Recueil, s. 1925, body 16 až 19.

22– V?c C?97/90, Lennartz, Recueil, s. I?3795.

23– Již uvedený v poznámce 22 výše, body 76 až 79.

24– Bod 35 rozsudku.

25– Stanovisko k v?ci C?43/96, Recueil, s. I?3903, body 12 a násl.

26– Odkazují na v?c C?305/97, Royscot Leasing, Recueil, s. I?6671; v?c C?177/99, Ampafrance, Recueil, s. I?7013; v?c C?345/99, Komise v. Francie, Recueil, s. I?4493; v?c C?409/99, Metropol, Recueil, s. I?81; v?c C?40/00, Komise v. Francie, Recueil, s. I?4539, a v?c *Cookie's World*, již uvedená v poznámce 21.

27– Již uvedená v poznámce 26 výše, body 20 a násl.