

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 15. června 2006 (1)

Věc C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg a Stefanie Wollny

proti

Finanzamt Landshut

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht München (Německo)]

„Šestá směrnice o DPH – článek 6 odst. 2 písm. a) – článek 11 A odst. 1 písm. c) – Užívání části budovy osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku této osoby – Považování tohoto využívání pro soukromou potřebu za poskytování služeb za protiplnění – Určení základu daně – Pojem ‚výše výdajů‘ na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“

1. Cílem tohoto řízení o předběžné otázce je upesnit, jaký je základ daně z přidané hodnoty (DPH) dlužné osobou povinnou k dani u části budovy, kterou tato osoba v celém rozsahu užívala aktivem svého podniku, v souvislosti s jejím užíváním touto osobou pro soukromou potřebu.
2. Pokud osoba povinná k dani pořídí nebo nechá postavit budovu, u níž se rozhodne uinit ji v celém rozsahu aktivem svého podniku, ale u níž rovněž zamýšlí užívat její část pro svou soukromou potřebu, má právo v celém rozsahu odečíst DPH, kterou odvedla na vstupu z nákladů tohoto pořízení nebo stavby.
3. Nicméně ohledně části budovy, kterou osoba povinná k dani užívá pro soukromou potřebu, se tato osoba nachází ve srovnatelné situaci jako konečný spotřebitel. Šestá směrnice 77/388/ES(2) stanoví pro tento případ mechanismus výběru odpovídající části DPH, jejíhož odpotů osoba povinná k dani dosáhla.
4. Za tímto účelem šestá směrnice vytváří právní fikci, na jejímž základě se toto užívání pro soukromou potřebu považuje za poskytování služeb za protiplnění, které si osoba podléhající dani poskytuje sama sobě.
5. V projednávané věci je Soudní dvůr vyzván, aby upesnil, co je základem DPH u tohoto poskytování služeb. Finanzgericht München (Německo) se táže, zda má být tento základ daně určen výhradně na základě obecných pravidel o odpisech odrážejících postupné opotřebení budovy, nebo tomu tak může být v závislosti na období pro „opravu odpotů“ DPH.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

1. Šestá směrnice

6. DPH je daní ze spotřeby, jež se obecně uplatní u zboží a služeb. Systém DPH ve Společenství spočívá v tom, že je na zboží a služby uložena daň, která je přesně poměrná k ceně tohoto zboží nebo těchto služeb a které podléhá každá transakce uskutečňovaná ve výrobním nebo distribučním řetězci, ale která smí zatížit jen konečného spotřebitele.

7. K tomu, aby nemusely osoby povinné k dani, u nichž se daň vybírá, nést daňovou zátěž, stanoví šestá směrnice mechanismus odpočtu, jehož cílem je zajistit „neutralitu“ daně vůči činnosti osobám.

8. Rovněž obsahuje více ustanovení, jejichž cílem je zajistit použití tohoto systému, jestliže osoba povinná k dani užívá téhož majetku jak pro podnikatelské účely, tak pro svou soukromou potřebu. Příslušná ustanovení pro vyřešení sporu v povodním řízení jsou následující.

9. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem daně z přidané hodnoty „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

10. Podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) zmíněné směrnice se za poskytování služeb za protiplnění považuje „využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřetelno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná“.

11. Článek 11 A odst. 1 písm. c) téže směrnice, jež je v centru pozornosti projednávaného sporu, upřesňuje, co je v takovém případě základem daně. Stanoví, že jím je „při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdaje na poskytování služeb vynaložené osobou povinnou k dani“.

12. Článek 17 odst. 2 této směrnice stanoví:

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

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

[...]“

13. Článek 20 šesté směrnice se týká opravy tohoto odpočtu. Stanoví, že povodní odpočet DPH se mimo jiné opraví jednak, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani právo, a jednak, jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při určení jeho výše.

14. Článek 20 rovněž stanoví:

„[...]“

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

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

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

3. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro kterou její hospodářskou činnost. Tato hospodářská činnost se považuje za plně zdaněnou, je-li zdaněno dodání zmíněného zboží; považuje se za plně osvobozenou od daně, je-li dodání osvobozeno od daně. Oprava se provede jednorázově za celé opravné období, které dosud neuplynulo. [...]"

B – Vnitrostátní právo

15. Podle § 3 odst. 9a bodu 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz)(3) se za poskytování služeb za protiplnění považuje užívání majetku, který se stal součástí aktiv podniku, osobou povinnou k dani, a to k jiným účelům než pro potřebu podniku, je-li přitom daň odvedená na vstupu plně nebo zčásti odpočitatelná.

16. Základ daně u poskytování služeb uvedených v § 3 odst. 9a bodu 1 je vymezen v § 10 UStG. Tento § 10 ve svém znění platném do 30. června 2004 uváděl, že základem daně u poskytování těchto služeb je „výše nákladů vynaložených na poskytování těchto služeb, je-li přitom daň odvedená na vstupu plně nebo zčásti odpočitatelná“.

17. Ustanovení § 10 UStG ve svém znění platném od 1. července 2004 stanoví:

„4. Základem daně je:

[...]

2. [...] výše výdajů na poskytování těchto plnění, je-li daň odvedená na vstupu plně nebo zčásti odpočitatelná. Tyto výdaje zahrnují rovněž pořízovací a výrobní náklady na investiční majetek, stal-li se tento majetek součástí aktiv podniku a je-li využíván k poskytování těchto jiných služeb. Pořízovací a výrobní náklady, které dosahují alespoň 500 eur jsou rozděleny na stejné podíly na období odpovídající opravnému období, které se použije u investičního majetku, tak jak je upraveno v článku 15a;

[...]“

18. Ustanovení § 15 UStG se dotýká opravy odpisů. Ve svém odstavci 1 uvádí:

„Jestliže se okolnosti zohledněné při určení výše prvotního odpisu změní v průběhu pěti let prvního využití investičního majetku, dojde k náhradě za každý kalendářní rok odpovídající číselnému poměru rozdílů mezi opravou odpisů daně, která zatížila pořízovací a výrobní náklady. Pokud jde o nemovitosti včetně jejich podstatných částí, opravy, u kterých se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou.“

II – Skutkový základ

19. V pr?b?hu roku 2003 nechala spole?ná domácnost podle n?meckého práva (Hausgemeinschaft(4), dále jen „spole?ná domácnost“ nebo „žalobkyn?“), kterou tvoří Jörg a Stefanie Wollny, postavit budovu, kterou u?inila v celém rozsahu aktivem podniku. Tato budova je obsazena v rozsahu 20,33 % kancelá?emi da?ového poradce, pronajímanými jednomu z ?len? spole?né domácnosti, a ve zbývající ?ásti 79,67 % soukromým bytem obou ?len? této domácnosti. Nájem k podnikatelským ú?el?m podléhá DPH, nebo? spole?ná domácnost se vzdala osvobození nájmu od dan?(5).

20. Spole?ná domácnost provedla ve svém p?edb?žném da?ovém p?iznání k DPH za prosinec 2003, jakož i za leden až b?ezen 2004 odpo?et celkové výše DPH, která jí byla ú?tována u výdaj? na stavbu budovy.

21. P?i ur?ování základu DPH, dlužné z d?vodu užívání budovy pro soukromou pot?ebu, vycházela ze skute?nosti, že n?mecké právní p?edpisy o dani z p?íjmu (Einkommensteuergesetz) stanoví dobu odepisování budovy na padesát let. Usoudila proto, že tento základ dan? odpovídá m?sí?ní ?ástce, která se rovná 1/12 ze 2 % stavebních náklad? vztahujících se k této ?ásti, užívané pro soukromou pot?ebu.

22. Finanzamt Landshut rozhodl, že uvedený základ dan? musí být ur?en s ohledem na délku opravného období pro odpo?ty DPH, stanovenou v § 15a UstG v souladu s ?lánkem 20 šesté sm?rnice. Opravil tedy výpo?et žalobkyn? a stanovil m?sí?ní základ DPH v souvislosti s užíváním ?ásti budovy pro soukromou pot?ebu odpovídající 1/12 z 10 % stavebních náklad? vztahujících se k této ?ásti.

23. Vzhledem k tomu, že Finanzamt Landshut zamítl stížnosti vznesené spole?nou domácností proti p?edb?žnému da?ovému vým?ru vystavenému podle výpo?tu vyloženého v p?edcházejícím bod? zmín?ná spole?ná domácnost podala žalobu k Finanzgericht München.

III – P?edb?žná otázka

24. Finanzgericht München se domnívá, že ?ešení sporu, který mu byl p?edložen, závisí na ur?ení základu dan?, který se vztahuje k užívání budovy pro soukromou pot?ebu, jež se stala v celém rozsahu aktivem podniku. Podotýká, že ?l. 11 A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice nedefinuje pojem „výše výdaj?“. Vysv?tluje své pochybnosti ohledn? významu, který má být tomuto pojmu p?isouzen, a to z následujících d?vod?.

25. Jednak Soudní dv?r rozhodl v rozsudku Enkler(6), že podle tohoto ustanovení musí být základ dan? ur?en tak, že zohled?uje pouze výdaje, které jsou spojeny s majetkem jako takovým, jako jsou odpisy za opot?ebení majetku, nebo výdaje, které osoba povinná k dani vynaložila a které ji oprav?ují k odpo?tu DPH(7).

26. Tento bod by mohl vyhovovat názoru zastávanému žalobkyní tím, že by se na užívání ?ásti budovy, u níž m?že dojít k opot?ebení, pro soukromou pot?ebu vztahovalo rozložené zdan?ní náklad?, které vynaložila na stavbu, rozvržené na celkovou dobu odepisování. Mohl by rovn?ž potvrdit tvrzení žalobkyn?, podle n?hož po?izovací cena pozemku nesmí být zahrnuta do základu dan?, pokud oprav?uje k odpo?tu dan? odvedené na vstupu, protože pozemek, na n?mž je budova postavena, nem?že být užíváním opot?eben.

27. Tato analýza m?že být potvrzena významem pojmu „výdaje“, jehož p?edpokladem je opot?ebení budovy následkem jejího užívání. K úplnému opot?ebení budovy ovšem nem?že dojít ve lh?t? deseti let.

28. Dále bylo rovněž rozhodnuto, že cílem §l. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která užívá majetek podniku pro soukromou potřebu, a konečným spotřebitelem(8). Cílem tohoto ustanovení je u části majetku užívaného pro soukromou potřebu odstranit úinky odpotu DPH odvedené na vstupu, neboť konečný spotřebitel by nesl zátěž odpovídající DPH.

29. Úel §l. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice tedy spíše směřuje k rozložení celkové výše poizovacích nebo stavebních nákladů na opravné období pro odpoty DPH, a to podle vnitrostátní práva, tj. v daném případě na deset let. Takové řešení by totiž umožnilo předejít „nezdaněné konečné spotřebě“, tj. situacím, když by odpotet DPH na vstupu nebyl v celém rozsahu uhrazen.

30. K nezdaněné konečné spotřebě by totiž mohlo dojít např. pokud by po skončení tohoto desetiletého opravného období byla budova předmětem převodu nepodléhajícímu DPH(9). Pokud je v takovém případě určen základ daně v závislosti na délce odepisování budovy, tedy padesát let, bude osobě podléhající dani po deseti letech vrácena jen pětina částky DPH, jejíž odpotet dosáhla. Taková situace by tedy byla v rozporu s cílem §l. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

31. Úel tohoto ustanovení by rovněž mohl odvodovat to, že by do základu daně byla zahrnuta poizovací cena pozemku, jestliže opravoval k odpotu daně odvedené na vstupu, neboť konečný spotřebitel by tuto daň rovněž nesl v okamžiku koupě.

32. V neprospěch této analýzy nicméně Finanzgericht München zdrazňuje, že v rozsudku Seeling(10) Soudní dvůr zpochybnil dosah tohoto úelu tím, že rozhodl, že pokud opravné období stanovené v §l. 20 odst. 2 šesté směrnice může opravit odpotet DPH odvedené na vstupu pouze částečně, pak je taková situace záměrnou volbou zákonodárce Společenství(11).

33. S přihlédnutím k těmto úvahám se Finanzgericht München rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jak má být vykládán pojem ‚výše výdaje‘ uvedený v §l. 11 A odst. 1 písm. c) [šesté směrnice]? Zahrnuje výše výdaje na bydlení užívané pro soukromou potřebu v budově, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku (kromě běžných výdajů), také roční odpisy za opotřebení budovy, stanovené podle použitelných vnitrostátních pravidel, nebo roční podíl poizovacích a stavebních nákladů, které opravovaly k odpotu daně z přidané hodnoty, vypočtený s odkazem na vnitrostátní opravné období pro odpoty?“

IV – Analýza

34. Tím, že DPH představuje daň ze spotřeby hrazenou osobami povinnými k dani, která však zatěžuje pouze konečného spotřebitele, má každá osoba povinná k dani právo si od výše daně, kterou vybere od svých klientů a kterou je povinna odvést státu, odpotíst daň, kterou sama uhradila na vstupu při pořízení zboží a služeb nezbytných k výkonu své hospodářské činnosti(12). V důsledku toho může osoba povinná k dani uplatnit tento odpotet jen v rozsahu, v jakém toto zboží a služby užívá pro své činnosti, jež samotné podléhají DPH.

35. Jestliže jsou zboží nebo služby, pořízené osobou povinnou k dani, užívány touto osobou k činností osvobozeným od DPH nebo k činností, které nenáleží do působnosti této daně, nemůže v zásadě dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpotu daně na vstupu(13).

36. Jestliže osoba povinná k dani užívá investiční majetek jak k podnikatelským, tak k

soukromým ú?el?m, má právo zvolit si pro ú?ely DPH, zda u?iní celý tento majetek sou?ástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako sou?ást osobního majetku, a vylou?í jej tak zcela ze systému DPH, anebo zda jej za?lení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v n?mž jej skute?n? užívá k podnikatelské ?innosti(14).

37. Pokud se osoba povinná k dani rozhodne u?init investi?ní majetek, užívaný jak k podnikatelským, tak k soukromým ú?el?m, sou?ástí aktiv svého podniku, je podle ustálené judikatury DPH splatná na vstupu p?i po?ízení nebo stavb? tohoto majetku v zásad? odpo?itatelná p?ímo a v celém rozsahu. Soudní dv?r tento výklad šesté sm?rnice již n?kolikrát zvolil(15). Nedávno jej potvrdil p?i rozhodování ve velkém senátu u výše uvedeného rozsudku Charles a Charles Tijmens(16).

38. Osoba povinná k dani, která se rozhodne u?init celou budovu sou?ástí aktiv svého podniku a která užívá ?ást této budovy pro soukromou pot?ebu, má tedy právo na odpo?et DPH odvedené na vstupu z celkových náklad? na po?ízení nebo výstavbu uvedené budovy.

39. Nicmén? vzhledem k tomu, že se osoba povinná k dani nachází u ?ásti této budovy užívané pro soukromou pot?ebu v situaci srovnatelné s kone?ným spot?ebitelem, má povinnost hradit DPH odpovídající tomuto užívání. Tato povinnost je vyjád?ena v ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice, který stanoví, že uvedené užívání se považuje za poskytování služeb za protipln?ní, které si takto osoba povinná k dani poskytuje sama sob?.

40. Pon?vadž v daném p?ípad? nejde ani o transakci s t?etí osobou, ani o protipln?ní poskytnuté takovou osobou, které by mohly být základem DPH, stanoví ?l. 11 A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice, že základem dan? je „výše výdaj? na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“.

41. V tomto ?ízení se Finanzgericht München táže, zda je t?eba tento pojem chápat v tom smyslu, že krom? b?žných výdaj? zohled?uje pouze opot?ebení budovy, vypo?tené na základ? obvyklé životnosti majetku, podle vnitrostátních pravidel o odpisech.

42. Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu tedy je, zda ?l. 11 A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice musí být vykládán tak, že brání vnitrostátní právní úprav?, podle které základ DPH u užívání ?ásti budovy pro soukromou pot?ebu, kterou osoba povinná k dani u?inila sou?ástí aktiv svého podniku, je stanoven ro?n? jako ?ást po?izovacích nebo stavebních náklad?, která je ur?ená v závislosti na délce opravného období pro odpo?ty DPH podle ?lánku 20 šesté sm?rnice.

43. D?sledky odpov?di na tuto otázku byly popsány p?edkládajícím soudem následujícím zp?sobem. Jsou celkem t?i.

44. Prvním z t?chto d?sledk? je samoz?ejm? ro?ní výše DPH odvedená osobou povinnou k dani z d?vodu užívání pro soukromou pot?ebu. Pokud by výše výdaj? nezohled?ovala opot?ebení budovy, odpovídalo by v projednávaném p?ípad? zdan?ní prost?ednictvím DPH ro?n? 2 % náklad?m na stavbu ?ásti nemovitosti užívané pro soukromou pot?ebu, protože doba odepisování stanovená vnitrostátními p?edpisy je padesát let. V opa?ném p?ípad? by základ dan? byl roven 10 % t?chto náklad?, protože opravné období pro odpo?ty DPH je vnitrostátním právem stanoveno na deset let.

45. Druhým d?sledkem, který p?ímo vyplývá z p?edcházejícího, je možnost výskytu nezdan?né kone?né spot?eby, nap?. p?i prodeji budovy, který je osvobozen od dan?, po skon?ení opravného období pro odpo?ty DPH. K takové možnosti by nedošlo, pokud by byl základ dan? ur?en na základ? tohoto vnitrostátního opravného období, nebo? po jeho uplynutí by osoba povinná k dani vrátila celkovou ?ástkou DPH odpo?tenou na vstupu, která by odpovídala ?ásti budovy užívané pro

její soukromou potřebu.

46. Tetí dšledek souvisí s tím, zda do základu dan? zahrnout, ?i nikoli, po?izovací náklady na pozemek, na n?mž je nemovitost postavena, podléhá-li toto po?ízení DPH a dosáhl-li nabyvatel odpo?tu této dan?. Pokud by bylo t?eba pojem „výše výdaj? na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“ chápat jako pouhé opot?ebení budovy, mohly by být po?izovací náklady na pozemek vylou?eny ze základu dan?, protože pozemek, na n?mž je budova vystav?na, v zásad? nepodléhá opot?ebení.

47. V rámci tohoto ?ízení se soub?žn? uplat?ují t?i tvrzení.

48. Žalobkyn? tvrdí, že výši výdaj?, uvedené v ?l. 11 A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice, je t?eba rozum?t tak, že krom? b?žných výdaj? zahrnuje výlu?n? ro?ní odpisy za opot?ebení budov, stanovené podle použitelných vnitrostátních pravidel.

49. Uvádí, že p?edpokladem pojmu „výdaje“ je, že u osoby povinné k dani dojde ke zmenšení jejího majetku. Podle ní u osoby povinné k dani k takovému zmenšení nedojde v p?ípad? po?ízení nebo stavby budovy, protože náklady vztahující se k t?mto pln?ním budou vyrovnány hodnotou budovy. Ke zmenšení majetku, a tudíž i výdaj? ve smyslu ?l. 11 A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice tak m?že dojít jen p?i opot?ebení v?ci. Toto opot?ebení není závislé na opravném období stanoveném ?lánkem 20 šesté sm?rnice, ale na délce užívání.

50. Žalobkyn? rovnž tvrdí, že po?izovací náklady na pozemek, na n?mž je budova postavena, nesmí být zahrnuty do základu dan?, protože u tohoto pozemku nedochází k opot?ebení v ?ase.

51. Naopak vlády N?mecka a Spojeného království tvrdí, že ?l. 11 A odst. 1 písm. c) šesté sm?rnice nebrání takovým vnitrostátním právním p?edpis?m, jakým je sporný n?mecký zákon.

52. Uplat?ují, že toto ustanovení nedefinuje p?esn?, co spadá pod pojem „výše výdaj?“. Dovozejí z toho, že ?lenské státy mají prostor pro volnou úvahu p?i provád?ní tohoto pojmu. Zd?raz?ují, že dot?ené vnitrostátní p?edpisy jsou v souladu s cílem sledovaným celým tímto ustanovením, jímž je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která užívá majetek podniku pro svou soukromou potřebu, a kone?ným spot?ebitelem, který by po?izoval tentýž majetek.

53. Vzhledem k tomuto ú?elu by pojem „výdaje“ m?l být chápán tak, že zahrnuje po?izovací nebo stavební náklady na budovu, jakož i p?ípadnou po?izovací cenu pozemku, jestliže oprav?uje k odpo?tu DPH. Rovnž tak bude v souladu se zmín?ným ú?elem rozložit ?ástku stavebních náklad?, která odpovídá ?ásti budovy užívané pro soukromou potřebu, na délku opravného období pro odpo?ty DPH, protože by toto ?ešení zamezilo jakékoli možnosti výskytu nezdan?né kone?né spot?eby.

54. Komise Evropských spole?enství zastává názor nacházející se mezi ob?ma ostatními. Na rozdíl od vlád N?mecka a Spojeného království tvrdí, že rozložení po?izovacích nebo stavebních náklad? na nemovitost nem?že být provedeno v závislosti na vnitrostátních pravidlech o oprav? odpo?t? DPH. Podle této instituce jednak neexistuje žádný d?vod požadující použití ?l. 20 odst. 2 šesté sm?rnice v souvislosti s jejím ?l. 6 odst. 2 písm. a). Krom toho dosah argumentu vycházejícího z možnosti výskytu nezdan?né kone?né spot?eby byl zpochybn?n Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Seeling.

55. Nicmén? proti tvrzení žalobkyn? Komise uvádí, že rozložení po?izovacích nebo stavebních náklad? nelze stanovit v závislosti na vnitrostátních pravidlech o odpisech z dan? z p?íjím?, protože tato pravidla jsou v Evropské unii významn? rozdílná. Zmín?ná pravidla jsou mimo jiné pod?ízena zvláštním cí?em, které jsou spole?nému systému DPH cizí. Podle Komise by toto

rozložení mělo být provedeno za použití újetných kritérií, která jsou v DPH objektivní, obecně uznávaná a jí vlastní. Mimo jiné tvrdí, že základ daně by měl případně zahrnovat poizovací náklady na pozemek.

56. Co se mě týče, mám za to, jako německá vláda a vláda Spojeného království, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nebrání tomu, aby poizovací nebo stavební náklady, které odpovídají části budovy užívané osobou povinnou k dani pro svou soukromou potřebu, byly rozloženy na délku opravného období pro odpoty DPH, stanovenou podle článku 20 šesté směrnice.

57. Před uvedením důvodů, na nichž zakládám tento názor, považuji za užitečné stručně vymezit, jaký je vztah mezi lhůtami stanovenými v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice a v čl. 6 odst. 2 písm. c) téže směrnice.

58. Jak poukazují žalobkyně i Komise, v šesté směrnici neexistuje důvod požadující použití délky opravného období, stanovené čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice, v rámci čl. 6 odst. 2 písm. a) téže směrnice.

59. Článek 20 šesté směrnice se totiž týká situace, kdy se osoba povinná k dani, užívá-li tutéž budovu k podnikatelským účelům i pro svou soukromou potřebu, rozhodne uinit tuto budovu aktivem svého podniku pouze v rozsahu, v němž ji užívá k podnikatelským účelům. V takovém případě tato osoba povinná k dani dosáhla odpotu daně odvedené na vstupu z poizovacích nebo stavebních nákladů na uvedenou budovu jen v poměru k její části užívané k podnikatelským účelům.

60. Cílem uvedeného článku 20 je umožnit opravu tohoto odpotu v závislosti na změně okolností, ke kterým došlo během užívání budovy osobou povinnou k dani, vzhledem k povodnímu daňovému přiznání, nebo protože uvedený odpot vycházel z chybného daňového přiznání.

61. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že k opravě může dojít jen během vymezeného období, které je v zásadě pětileté. Nicméně stanoví, že u nemovitého majetku toto období může být prodlouženo. V povodním znění šesté směrnice toto období mohlo dosahovat až deset let. Od doby, kdy vstoupila směrnice 95/7 v platnost, to může být až dvacet let.

62. Jestliže se osoba povinná k dani rozhodla, jako je tomu v projednávané věci, uinit budovu v celém rozsahu aktivem podniku, a tak získat v celém rozsahu daň odvedenou na vstupu z jejích poizovacích nebo stavebních nákladů, pak se použije právo čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Užívání části nemovitosti pro soukromou potřebu, jak jsem ukázal, se považuje za poskytování služeb za protiplnění. Právo na základě posledně uvedeného ustanovení osoba povinná k dani vrací DPH u poizovacích nebo stavebních nákladů vztahujících se k části budovy, kterou užívá pro soukromou potřebu.

63. Pokud se část budovy zmenší či zvětší v průběhu času, režim oprav, stanovený článkem 20 šesté směrnice, nemůže být použit. Tato změna se odrazí v příslušném daňovacím období, a to v míře poizovacích nebo stavebních nákladů zohledněných při stanovení výše základu daně uvedeného v čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

64. Nicméně, je-li prodána budova, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku, stávají se lhůty stanovené v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice relevantními. Podle čl. 20 odst. 3 uvedené směrnice se totiž na budovu, je-li tento prodej uskutečněn během opravného období pro odpoty DPH, které je uvedené v odstavci 2 téhož článku, pohlíží tak, jako by nadále sloužila k výkonu hospodářské činnosti dotčené osoby až do okamžiku, kdy toto období uplyne, a odpot DPH u poizovacích nebo stavebních nákladů na nemovitost tedy může být předem opravu a *posteriori*

65. Z těchto ustanovení a *contrario* rovněž vyplývá, že je-li budova prodána po uplynutí tohoto období, není taková oprava a *posteriori* již možná. V uvedeném případě tedy existuje možnost výskytu nezdaněné konečné spotřeby.

66. Právě z důvodu zabránění takové situaci německá vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že musí být možné, aby byl základ DPH u užívání budovy, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku, pro soukromou potřebu, vypočtený v závislosti na délce opravného období pro odpady DPH, stanovené vnitrostátním právem v souladu s čl. 20 odst. 2 šesté směrnice.

67. Jsem názoru, že s tvrzením těchto vlád lze souhlasit z následujících důvodů. Zaprvé čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nechává členským státům prostor pro uvážení při jeho provádění. Zadruhé sporné stanovení základu daně v závislosti na opravném období pro odpady DPH je v souladu s úelem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Zatěti takové stanovení je rovněž slučitelné s cílem harmonizovat výměňovací základ, který uvedená směrnice sleduje.

68. K prvnímu bodu připomínám, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice stanoví, že základem daně při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 je „výše výdaje na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“. Jak uvádí předkládající soud, tento pojem není v šesté směrnici definován.

69. Ze znění tohoto čl. 6 odst. 2 přesto mohou být vyvozeny následující informace. Pojem „výdaj“ je definován jako užití peněz zvláště pro jiné účely než jejich investování(17). Doslovný význam výrazu „výše výdaje na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“ je tak relativně široký a nepřesný(18). Podle mého názoru je možné jej chápat tak, že znamená souhrn nákladů, které byly a jsou nezbytné k realizaci poskytování služeb. Tento pojem tedy může být chápán tak, že kromě běžných výdajů označuje souhrn nákladů na pořízení nebo vytvoření majetku, jenž je předmětem uvedeného poskytování služeb.

70. Dále okolnost, že užívání majetku podniku osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu se považuje za poskytování služeb za protiplnění, tj. za plnění, které se prodlužuje v řase, směřuje logicky k myšlence, že výběr DPH z těchto nákladů musí být rozvržen na splátky.

71. Z tohoto porovnání a z cíle sledovaného zákonodárcem prostřednictvím čl. 6 odst. 2 šesté směrnice je rovněž možné vyvodit, že toto rozvržení na splátky se může vztahovat na celou dobu užitého života majetku. Podle ustálené judikatury je totiž cílem tohoto ustanovení zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem(19). Jde o to zamezit tomu, aby se osoba povinná k dani, která mohla odejíst DPH za nákup majetku, jenž je aktivem jejího podniku, vyhnula platbě DPH, jestliže z majetku svého podniku vyhradí tento majetek na soukromé účely, a získala tak neoprávněnou výhodu vůči běžnému spotřebiteli, který majetek pořídí a uhradí DPH(20).

72. Rozvržení splátek na celou dobu užitého života majetku tedy představuje výhodu možnosti úpravy základu daně v závislosti na případných částech majetku, vyhrazeného osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu. Jak připomíná předkládající soud, Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Enkler vykládá základ daně stanovený čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice tak, že zahrnuje výdaje, které jsou spojeny s majetkem jako takovým, jakými jsou odpisy za opotřebení majetku(21).

73. V projednávaném sporu tak vyvstává otázka, zda tento výklad čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je jediný, který je slučitelný s právem Společenství. Jinými slovy jde o to posoudit, zda členské státy mají při provádění tohoto ustanovení prostor pro uvážení, na jehož základ by měly

právo rozvrhnout vrácení DPH, která se vztahuje k užívání majetku pro soukromou potřebu, na kratší období, vypočítané na základě opravného období pro odpoty DPH.

74. Podle mého názoru členské státy mají takový prostor pro uvážení.

75. Je nesporné, že na rozdíl od ostatních ustanovení šesté směrnice(22), neodkazuje čl. 11 A odst. 1 písm. c) na vnitrostátní právo, aby určil jeho význam a dosah. Pojem „výše výdaje na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“ tedy představuje samostatný pojem práva Společenství, který nelze ponechat na uvážení každého členského státu(23).

76. Šestá směrnice neobsahuje veškeré údaje k tomu, aby bylo možné vymezit jednotný obsah tohoto pojmu v celé Evropské unii. Podle mého názoru ani zmíněná formulace pojmu, ani systém, v němž se nachází, nedovolují s jistotou určit, zda rozložení poizovacích nebo stavebních nákladů na dotčenou budovu se nezbytně musí vztahovat na celý její užitný život. V každém případě šestá směrnice nestanoví, na jakém základě by měly být vypočítány odpisy za opotřebení budovy.

77. Je tedy třeba ověřit, zda sporné určení základu DPH v závislosti na délce opravného období pro odpoty je v souladu s cíli čl. 6 odst. 2 šesté směrnice a směrnice samotné.

78. Pokud jde o první bod, je cílem čl. 6 odst. 2, jak jsem již ukázal, zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která vyhradila majetek z podniku poté, co dosáhla odpotu celkové výše DPH odvedené z poizovacích nebo výrobních nákladů tohoto majetku, a konečným spotřebitelem, který by při pořízení nebo stavbě téhož majetku tuto daň uhradil.

79. Určení základu DPH u užívání pro soukromou potřebu, a to v závislosti na délce opravného období pro odpoty DPH, s cílem předejít nezdaněné konečné spotřebě při prodeji po uplynutí tohoto období, je zcela v souladu s tímto cílem.

80. Nedomnívám se, že výše uvedený rozsudek Seeling tuto analýzu zpochybňuje.

81. Je pravda, že ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, měl Soudní dvůr argumentu německé vlády, vycházejícím z možnosti vzniku nezdaněné konečné spotřeby v případě prodeje nemovitosti osvobozené od DPH po uplynutí opravného období pro odpoty. Je také bez pochyb, že Soudní dvůr uvedl, že okolnost, že toto opravné období může opravit odpotet DPH odvedené na vstupu pouze částečně, je výsledkem záměrné volby zákonodárce Společenství, a že délka uvedeného období u nemovitého investičního majetku byla prodloužena až na dvacet let s cílem zohlednit délku hospodářského života takového majetku(24).

82. Podle mého názoru musí být nicméně tato odpověď posouzena v kontextu, v němž byla podána.

83. V rozhodné době z hlediska skutkového stavu ve výše uvedené věci Seeling stanovily německé právní předpisy, že základ DPH u užívání budovy, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku, pro soukromou potřebu se vypočítá v závislosti na opotřebení majetku. Záměrem německé vlády bylo zpochybnit judikaturu, podle níž osoba povinná k dani, která uřídí budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku a která následně užívá část této budovy pro svou soukromou potřebu, má právo na odpotet DPH odvedené na vstupu z celkových poizovacích nebo stavebních nákladů na uvedenou budovu.

84. Založila toto zpochybnění na čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, na jehož základě je pronájem nemovitého majetku v zásadě osvobozen od DPH, takže neumožňuje dosáhnout odpotu DPH odvedené na vstupu. Tvrdila, že tam, kde čl. 6 odst. 1 první pododstavec písm. a) šesté směrnice

považuje užívání majetku podniku pro soukromou potřebu za poskytování služeb a kde se toto užívání jeví z pohledu konečné spotřebě nejvíce jako pronájem, je osvobození stanovené § 13 B písm. b) uvedené směrnice použitelné obdobně.

85. Na podporu této analýzy tvrdila, že neexistence odpůtu daně na vstupu představuje výhodu, která spočívá v předcházení nezdaněné spotřebě při prodeji nemovitosti osvobozené od DPH po uplynutí desetiletého období pro odpůty.

86. Ve výše uvedeném rozsudku Seeling Soudní dvůr nepřijal argument německé vlády, založený na § 13 B písm. b) šesté směrnice. Rozhodl, že na užívání bytu pro soukromou potřebu osobou povinnou k dani v budově, kterou tato osoba užívala v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku, se toto ustanovení nevztahuje, neboť toto užívání nelze považovat za pronájem ve smyslu tohoto ustanovení(25).

87. Právě v této souvislosti uvedl, že pokud skutečnost, že osoba povinná k dani bude oprávněna, aby užívala budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku, a tedy odečetla DPH splatnou na vstupu z celkových stavebních nákladů, může mít za následek to, že konečná spotřeba nebude zdaněna, neboť opravné období stanovené v § 20 odst. 2 šesté směrnice může opravit pouze částěně odpůet DPH odvedené na vstupu v okamžiku výstavby budovy, je to výsledkem záměrné volby zákonodárce Společenství a nemůže vést k extenzivnímu výkladu § 13 B písm. b) této směrnice.

88. Nedomnívám se, podobně jako německá vláda a vláda Spojeného království, že ve výše uvedeném rozsudku Seeling Soudní dvůr zamýšlel zpochybnit dosah cíle § 6 odst. 2 šesté směrnice.

89. Tento rozsudek chápu jako potvrzení ustálené judikatury, podle níž osoba povinná k dani, která užívá budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku a která následně užívá část této budovy pro svou soukromou potřebu, má jednak právo na odpůet DPH odvedené na vstupu z celkových stavebních nákladů na uvedenou budovu, a jednak, jako důsledek tohoto práva, povinnost uhradit DPH z výše nákladů vynaložených u zmíněného užívání.

90. I když v uvedeném rozsudku Soudní dvůr stanovuje meze možností tohoto systému zajistit úplnou rovnost mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem, nepochybuje podle mého názoru zásadu, podle níž má vnitrostátní zákonodárce povinnost v co nejvyšší míře předcházet tomu, aby konečná spotřeba nebyla zdaňována.

91. S přihlédnutím k tímto skutečnostem se mi nejeví sporným, že záměr sledovaný německou vládou předcházet nezdaněné konečné spotřebě při převodu majetku osvobozeného od daně, a to po uplynutí opravného období pro odpůty, je v souladu s cílem § 6 odst. 2 šesté směrnice.

92. Vzhledem k této analýze lze namítat, že zkrácením doby vracení DPH na délku opravného období pro odpůty německá vláda rovněž zakládá možnost vzniku nezdaněné konečné spotřebě. Tato vláda totiž uvádí, že pokud dotčená osoba pokračuje v užívání budovy pro soukromou potřebu po uplynutí období deseti let, nezahrnují se již pořízovací nebo stavební náklady do základu daně. Užívání pro soukromou potřebu tak bude zdaněno pouze na základě běžných nákladů vytvářených budovou.

93. Takové vyloučení pořízovacích nebo stavebních nákladů ze základu daně se může jevit oprávněným, neboť odpůet daně na vstupu by byl zcela vrácen. Nicméně toto vracení by se vypožívalo z části budovy užívané pro soukromou potřebu po dobu deseti let. Užívá-li po skončení tohoto období osoba povinná k dani významnější část budovy pro soukromou potřebu, je namístě se domnívat, že užívání této doplňkové části pro soukromou potřebu nepodléhá dani. V této fázi

zůstává otázka otevřená.

94. Nedomnívám se, že tento případný nedostatek systému by mohl zpochybnit slušitelnost sporných ustanovení německých právních předpisů s cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

95. Určení základu DPH v závislosti na délce opravného období pro odpoty představuje podle mého názoru totiž další výhodu pro větší rovnost v zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem. Tato výhoda souvisí se zvýšením roční výše DPH odváděné osobou povinnou k dani na základě užívání pro soukromou potřebu. Toto zvýšení přispívá ke zmírnění nerovnosti obou protichůdných situací, které je způsobeno výhodou hotovostního toku, která pro osobu povinnou k dani vyplývá z rozvržení dluhu na splátky, vzhledem k konečnému spotřebiteli, který u pořízení nebo výstavby budovy musí nést celkovou zátěž DPH.

96. Konečně jsem názoru, že určení základu DPH v závislosti na délce opravného období pro odpoty se nachází v přijatelných mezích ve vztahu k cíli šesté směrnice.

97. Tato směrnice, jak její název napovídá, směřuje k určení základu DPH jednotným způsobem a podle pravidel Společenství(26). Dosah tohoto cíle je však omezeným způsobem vyjádřen v devátém bodě odvodnění šesté směrnice, v jejím převodním znění, podle něhož směrnice směřuje k dosažení „srovnatelných“ výsledků ve všech členských státech. S ohledem na prostor pro volnou úvahu, který členským státům přiznává článek 20 šesté směrnice, jsem toho názoru, že sporné vnitrostátní právní předpisy tuto podmínku splňují.

98. Odkaz na článek 20 považuji za relevantní v rámci těchto závěrů, a to z následujících důvodů. Podobně jako uvedený článek 20, i čl. 6 odst. 2 a čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, jsou předurčeny k použití v situacích, při nichž budova, která opravuje k odpotu DPH odvedené z jejích provozních nebo stavebních nákladů, je následně určena k používání, které k takovému odpotu neopravuje. Jde o doplňující ustanovení šesté směrnice, která upravují situaci, při nichž je budova užívána smíšeným způsobem, tj. je užívána zároveň k podnikatelským účelům i pro soukromou potřebu.

99. Mechanismy stanovené těmito různými ustanoveními mají mimo jiné srovnatelný hospodářský účinek(27). V obou případech se jedná o to, vrátit DPH, u které osoba povinná k dani dosáhla odpotu a kterou tato osoba musí nakonec uhradit.

100. Je třeba konstatovat, že členským státům je článkem 20 šesté směrnice přiznán relativně široký prostor pro volnou úvahu ohledně určení délky opravného období pro odpoty u nemovitého majetku, neboť mohou stanovit délku, která se pohybuje od pěti do dvaceti let.

101. S ohledem na vazby, které existují mezi mechanismem článku 20 šesté směrnice a mechanismem čl. 6 odst. 2 téže směrnice, se mi nejeví určení základu daně v závislosti na délce opravného období pro odpoty, a to u užívání budovy pro soukromou potřebu, která se stala v celém rozsahu aktivem podniku, v rozporu s cílem harmonizovat základ daně sledovaným šestou směrnicí.

102. Řešení zastávané Komisí, které spočívá ve výzvě členským státům, aby stanovily pravidla pro odpisy na celý užitný život nemovitostí na základě objektivních a obecně přijímaných kritérií, by dozajista vedlo k jednotnějšímu základu daně.

103. I když se takové řešení může jevit jako žádoucí, nedomnívám se, že by za souasného obsahu šesté směrnice odvodovalo zpochybnění analýzy, podle níž sporné německé právní předpisy neposahují prostor pro uvažování, který je ponechán německým státům k určení základu daní upraveného v čl. 11 A odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.

104. Možnost, že by řešení navržené Komisí vedlo k vyšší harmonizaci, byla mimo jiné vážně zpochybněna při jednání vládou Spojeného království, která tvrdila, že neexistují společná pravidla pro odpisy. Je pravda, že při zkoumání mezinárodních účetních standardů přijatých Evropským parlamentem a Radou Evropské unie v roce 2002(28) za účelem zvýšení porovnatelnosti účetních výkazů společností s veřejně obchodovanými cennými papíry, jsem nucen konstatovat, že k systematickému rozložení částky, která může být odepisována po dobu užívání aktiva, může být použito různých způsobů odepisování(29).

105. Závěrem této analýzy je ještě třeba zaujmout stanovisko k otázce, zda do základu daní zahrnout, či nikoli pořizovací náklady pozemku, na němž je budova postavena, jestliže tyto náklady podléhají DPH a osoba povinná k dani u nich dosáhla odpůtu této daní.

106. Podobně jako německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise jsem toho názoru, že v takovém případě musí být tyto náklady zahrnuty do základu DPH u užívání pro soukromou potřebu.

107. Jednak v textu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nenacházím důvod, který by rozhodl o jejich vyloučení. Pojem „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“ je při doslovném pohledu na věc předurčen k tomu, aby zahrnoval veškeré vynaložené náklady umožňující toto poskytování služeb zajistit. Pořizovací náklady pozemku, na němž je dotčená budova postavena, spadají *a priori* do těchto nákladů.

108. Krom toho by jejich vyloučení ze základu daní bylo zjevně v rozporu s cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, jehož cílem je, jak jsem již uvedl, zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem. Kdyby konečný spotřebitel nesl zátěž DPH u těchto nákladů při pořízení stavebního pozemku, bylo by v rozporu s uvedeným cílem sejmutí této zátěže z osoby povinné k dani.

109. V rámci tohoto řízení nebylo jednoznačně prokázáno, zda podléhalo DPH pořízení pozemku, na němž byla budova postavena, žalobkyní, a zda poslední jmenovaná dosáhla odpůtu této daní. Odpověď na tuto otázku závisí na posouzení skutkového stavu, které náleží do působnosti vnitrostátního soudu.

110. S ohledem na veškeré předcházející úvahy navrhuji odpovědět na předložnou otázku tak, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, na jejichž základ by byl základ DPH u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, stanoven rovněž jako část pořizovacích nebo stavebních nákladů, určená v závislosti na délce opravného období pro odpůty DPH podle článku 20 šesté směrnice. Tento základ daní musí případně zahrnovat pořizovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena.

V – Závěry

111. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám navrhuji na otázku položenou Finanzgericht München odpovědět takto:

„Článek 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o

harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, na jejichž základě by byl základ DPH u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, stanoven rokem jako část pořízovacích nebo stavebních nákladů, určená v závislosti na délce opravného období pro odpisy DPH podle článku 20 šesté směrnice, v platném znění. Tento základ daně musí zahrnovat pořízovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena, jestliže toto pořízení podléhalo DPH a osoba povinná k dani dosáhla jejího odpisu.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18, Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

3 – BGBl. 1993, I, s. 565, dále jen „UstG“.

4 – Tento pojem byl definován žalobkyní během jednání jako společenství vytvořené mezi dvěma nebo více osobami, které mají dům a které jej pronajímají.

5 – Připomeme, že podle čl. 13 B písm. b) šesté směrnice jsou pacht nebo nájem nemovitého majetku, až na výjimky, osvobozeny od DPH, nicméně na základě čl. 13 C prvního pododstavce písm. a) téže směrnice mohou členské státy poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění těchto plnění.

6 – Rozsudek ze dne 26. září 1996 (C-230/94, Recueil, s. I-4517).

7 – Tamtéž bod 36.

8 – Viz mimo jiné výše uvedený rozsudek Enkler, bod 35.

9 – Předkládající soud nekonkretizuje základ tohoto osvobození. Pravděpodobně jde o čl. 13 B písm. g) šesté směrnice, na jehož základě členské státy osvobodí, a to za podmínek, které samy stanoví, dodání budov po jejich prvním obydlení.

10 – Rozsudek ze dne 8. března 2003 (C-269/00, Recueil, s. I-4101).

11 – Tamtéž bod 54.

12 – Rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 27).

13 – Rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24).

14 – Rozsudek ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23 a uvedená judikatura).

15 – Viz výše uvedený rozsudek Seeling, bod 41 a uvedená judikatura.

16 – Bod 24.

17 – Viz *Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, éd. Dictionnaires Le Robert, Paříž, 1996, s. 595.

18 – Viz k výrazu „výše náklad“ ostatní jazykové verze šesté směrnice: „Betrag der Ausgaben“ v němčině; „uitgaven“ v nizozemštině; „the full cost“ v angličtině; „udgifter“ v dánštině a „spese sostenute“ v italštině.

19 – Výše uvedený rozsudek Enkler, bod 35.

20 – Tamtéž, bod 33.

21 – Bod 36. V této věci byl Soudní dvůr dotázán na určení základu daně pro výpočet DPH u užívání obytného vozidla, které bylo v celém rozsahu aktivem podniku, a to po určitá období roku. Rozhodl, že je třeba zohlednit část výdajů, jako jsou výdaje definované v bodě 36, úměrné k poměru mezi jednak celkovou dobou skutečného užívání majetku, a jednak dobou skutečného užívání tohoto majetku k jiným účelům než pro potřebu podniku (bod 37).

22 – Viz v tomto smyslu čl. 4 odst. 3 písm. b) šesté směrnice ohledně pojmu „stavební pozemek“ a čl. 13 A odst. 1 písm. c) téže směrnice, co se týče pojmu „lékařská a nelékařská zdravotnická povolání“.

23 – Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 1. února 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Recueil, s. 113, body 10 a 11).

24 – Výše uvedený Rozsudek Seeling, body 54 a 55.

25 – Tamtéž, body 49 až 52.

26 – Rozsudek ze dne 8. června 2000, *Breitsohl* (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 48).

27 – Výše uvedený rozsudek *Uudenkaupungin*, bod 30.

28 – Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Úč. vst. L 243, s. 1; Zvl. vyd. 13/29, s. 609).

29 – Viz na příklad články 47 a 62 mezinárodního účetního standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který je uveden v příloze nařízení Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úč. vst. L 261, s. 1; Zvl. vyd. 13/32, s. 4).