

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 1. března 2012(1)

Věc C-334/10

X

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Dať z přidané hodnoty – Šestá směrnice – Odpověď daně – Pěstavba podnikové budovy za účelem přechodného užívání jejích částí pro soukromé účely – Zdanění užívání pro soukromé účely“

I – Úvod

1. V rámci rozsáhlé judikatury týkající se odpovědi daně zaplacené na vstupu ve společném systému daně z přidané hodnoty se již brzy vytvořila zvláštní odnož detailní judikatury, která se vztahuje pouze otázce odpovědi daně zaplacené na vstupu, pokud jde o investiční majetek užívaný jak k podnikatelským, tak i k soukromým účelům osob povinných k dani(2). To se týká zejména budov a osobních motorových vozidel, které osoba povinná k dani po léta užívá jak k podnikatelským, tak i k soukromým účelům. Pro zdanění přidané hodnoty vytvořené na základě podnikatelské činnosti je relevantní pouze užívání těchto předmětů k podnikatelským účelům, a proto je třeba neutralizovat daň na vstupu zatěžující tyto předměty pouze v tomto rozsahu. Daňové a praktické provedení této jednoduché zásady však skýtá řadu obtíží.

2. V této souvislosti je vyjasněno právo na odpověď daně zaplacené na vstupu, pokud jde o budovu, která byla od počátku postavena jak k podnikatelským, tak i k soukromým účelům. Osoba povinná k dani má v těchto případech možnost nejprve uplatnit plný odpověď daně zaplacené na vstupu, pokud jde o stavbu dané budovy, následně ale musí jako vyrovnání odvést daň z užívání této budovy pro soukromé účely(3). V konečném důsledku se tak provádí odpověď daně zaplacené na vstupu řádem zčásti znovu vyrovná.

3. Jak je to ale – a tato otázka byla položena v projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – s odpověď daně zaplacené na vstupu v případě dodatečné přestavby budovy, která byla nejprve užívána k čistě podnikatelským účelům, a účelem přestavby budovy je pouze dočasné užívání jejích částí jako soukromého bydlení?

II – Právní rámec

A – Unijní právo

4. ?lánek 17 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan?(4), ve zn?ní použitelném pro rok 2000(5) (dále jen „šestá sm?rnice“) upravuje „vznik a rozsah nároku na odpo?et dan?“ takto – vý?atek:

(2) Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní, je osoba povinná 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,

[...]“

5. Pln?ní uskute?ná osobou povinnou k dani podléhají zdan?ní zpravidla podle ?lánku 2 šesté sm?rnice, který zní – vý?atek:

„P?edmetem dan? z p?idané hodnoty je:

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

[...]“

6. ?lánek 6 odst. 2 šesté sm?rnice rozši?uje da?ovou povinnost podle ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice takto:

„(2) Za poskytování služeb za protipln?ní se považují:

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

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

7. Hlava VIII šesté sm?rnice nadepsaná „Základ dan?“ obsahuje ?lánek 11, který stanoví:

„A. V tuzemsku

(1) Základem dan? je:

[...]“

c) p?i poskytování služeb uvedených v ?l. 6 odst. 2 výše výdaj? na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani;

[...]“

B – *Nizozemské právní p?edpisy*

8. Podle tvrzení p?edkládajícího soudu p?iznává ?lánek 15 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) podnikateli právo na odpo?et dan? zaplacené na vstupu,

pokud jde o služby, které byly provedeny pro potřeby podniku.

III – Skutkový stav a předběžné otázky

9. Předmětem sporu v převodním řízení je zákonnost dodatečného daňového výměru daně z obrátu za rok 2000.

10. Osoba povinná k dani je veřejnou obchodní společností bez právní subjektivity, která je však jako taková žalobkyní v převodním řízení. V roce 2000 provozovala velkoobchod s autolaky. Jejími jedinými společníky jsou manželé.

11. Tento manželský pár koupil v roce 1999 skladištní budovu a používal ji v rámci velkoobchodu. Začátkem roku 2000 byla přestavěna část podkroví skladištní budovy za účelem přechodného obývání dvěma společníky a jejich dětmi. Přitom byly vestavěny dva vikýře, předsíň, koupelna a toaleta. Za tyto práce byla vyúčtována daň z přidané hodnoty

12. Takto přestavěné podkroví bylo po dobu 23 měsíců užíváno jako byt. Následně bylo toto podkroví zařízeno k užívání pro podnikové účely a využíváno jako kancelář a výuková místnost. Vikýře, předsíň, koupelna a toaleta zůstaly zachovány.

13. Osoba povinná k dani provedla plný odpot DPH, která byla odvedena v souvislosti s vybudováním podkroví. Nizozemské orgány daňové správy však odpot daně odepřely v rozsahu, ve kterém se práce vztahovaly na vikýře a předsíň, jelikož pouze vestavba koupelny a toalety sloužila rovněž k podnikovým účelům.

14. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno soudem prvního stupně s odvodněním, že práce směřující k vestavbě vikýřů a předsíně byly provedeny výlučně proto, aby tam oba společníci mohli bydlet.

15. Proti tomuto rozhodnutí podala osoba povinná k dani kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden, který Soudnímu dvoru předložil k rozhodnutí následující předběžné otázky:

„Přísluší osobě povinné k dani, která část investičního majetku patřícího k jejímu podniku přechodně užívá pro svou vlastní potřebu, – podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a písm. b), čl. 11 části A odst. 1 písm. c), jakož i čl. 17 odst. 2 šesté směrnice – nárok na odpot daně z nákladů na trvalou přestavbu, která byla provedena výlučně za účelem soukromého užívání? Změnila by se odpověď na tuto otázku v případě, kdy by osobě povinné k dani byla při pořízení investičního majetku vyúčtována daň z přidané hodnoty, jejíž odpot osoba povinná k dani již provedla?“

16. V řízení před Soudním dvorem byla písemná vyjádření předložena nizozemskou vládou a Evropskou komisí. Ústní jednání se nekonalo.

IV – Právní posouzení

17. Obě předběžné otázky, kterým se budu dále věnovat společně, se týkají vzniku nároku na odpot daně zaplacené na vstupu ve zvláštních situacích popsanych předkládajícím soudem.

18. Podmínky vzniku nároku na odpot daně zaplacené na vstupu vyplývají v projednávané věci z čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení musí osoba povinná k dani jednak odebrat služby dodané jinou osobou povinnou k dani, v souvislosti s nimiž odvedla daň z přidané hodnoty (plnění uskutečněná na vstupu) a jednak musí tato plnění uskutečněná na vstupu užívat za účelem svých zdanitelných plnění (plnění uskutečněná na výstupu).

19. Plnění uskutečňováno na vstupu, v souvislosti s nímž je v projednávané věci nárok na odpot dan? zaplacen? na vstupu sporný, jsou pouze služby, které byly odebrány za účelem výstavby podkroví související se zřízením dvou vikýř? a p?edsín? (dále jen „p?estavba“).
20. P?edmetem p?edb?žných otázek naopak není nárok na odpot dan? zaplacen? na vstupu v souvislosti s pořízením již existující budovy, která byla p?estav?na. Nakládání s pořízením této budovy z hlediska dan? z p?ídané hodnoty má – v rámci druhé p?edb?žné otázky – význam pouze v rozsahu, v jakém by tato da? mohla mít vliv na odpot dan? zaplacen? na vstupu, pokud jde o p?estavbu.
21. Tato p?estavba by podle ?l. 17 odst. 2 šesté sm?rnice m?la být užita pro zdanitelná plnění uskutečňováno na výstupu, aby mohlo vzniknout právo na odpot dan? na vstupu. Jelikož p?i p?estavb? bylo nejprve prioritní užívání k soukromým účel?m, pozd?ji však docházelo k užívání k podnikatelským účel?m v podob? užívání podkroví jako kancelá?e a výukové místnosti, je dále třeba vzít v úvahu judikaturu týkající se odpotu dan? zaplacen? na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného ?áste?n? pro soukromé účely, na kterou správn? poukázali všichni zúčastnění.
22. Nejprve pojednám o shora uvedené judikatu?e, která stanoví podmínky pro odpot dan? odveden? na vstupu, které nelze p?ímo dovodit z ustanovení sm?rnice (viz oddíl A), abych poté mohla p?ezkoumat, zda ji lze použít v projednávané věci (viz oddíl B).
- A – Judikatura týkající se odpotu dan? zaplacen? na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného ?áste?n? pro soukromé účely*
1. Zahrnutí investičního majetku
23. Podle ustálené judikatury – která vychází z rozsudku Lennartz(6) – má osoba povinná k dani, pokud je investiční majetek užíván jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely, v souvislosti s DPH volbu zahrnout toto zboží v plném rozsahu do podnikového majetku, nebo je v plném rozsahu ponechat ve svém soukromém majetku, čímž je zcela vy?at ze systému dan? z p?ídané hodnoty, nebo jej zahrnout do svého podniku pouze v rozsahu skutečného použití k podnikatelským účel?m(7).
24. Pokud se rozhodne zacházet s investičním majetkem jako s majetkem podniku, je DPH splatná na vstupu p?i nabytí tohoto majetku v zásad? odpotitelná okamžit? a v celém rozsahu(8).
25. To se týká nejen nároku na odpot dan? zaplacen? na vstupu v p?ípad? koup? hotového majetku, nýbrž i – což je relevantní zejména u budov – nároku na odpot dan? splatné v souvislosti s vytvořením majetku(9), například v souvislosti s nákupem stavebních materiál? nebo využitím stavebních služeb. V projednávané věci se otázky zahrnutí majetku a jeho využití nutn? týkají vybudovaného majetku, a nikoli služeb využitých za účelem jeho vybudování.

2. Použití pro zdanitelná plnění uskutečňováno na výstupu

26. V důsledku zahrnutí majetku, který je užíván pro smíšené účely, v plném rozsahu do podnikového majetku, je třeba odvést daň z užívání tohoto majetku, pokud se jedná o užívání pro soukromé účely, a to v souladu s §l. 6 odst. 2 pododstavcem 1 písm. a) – ve spojení s §l. 2 bodem 1 – šesté směrnice(10). Tím se má zamezit tomu, aby osoba povinná k dani získala neoprávněnou výhodu vzhledem k konečnému spotřebiteli(11) a konečná spotřebitelé osoby povinné k dani pro soukromé účely nepodléhala dani(12).

27. Za těchto okolností představuje toto využití zboží pro soukromé účely zdanitelné plnění uskutečněné na výstupu ve smyslu §l. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice(13). Podmínky vzniku nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu jsou tak podle tohoto ustanovení splněny pro tu část investičního majetku, která je užívána pro soukromé účely. Pokud naopak nelze užívání pro soukromé účely podrobit dani, nelze v tomto ohledu zaručit právo na odpočet daně ani v případě zahrnutí investičního majetku v plném rozsahu. Taková situace může nastat, pokud nejsou splněny podmínky stanovené ustanovením §l. 6 odst. 2 pododstavcem 1 písm. a) šesté směrnice(14).

28. Podle rozsudku Puffer dále nelze použít judikaturu týkající se odpočtu daně zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely ani tehdy, pokud je investiční majetek sice užíván zčásti pro soukromé a zčásti pro podnikatelské účely, nicméně osoba povinná k dani tento investiční majetek užívá na podnikatelské úrovni výlučně pro plnění uskutečněná na výstupu, která jsou osvobozena od daně(15). V takovém případě sice existuje smíšené užívání majetku, ale na podnikatelské úrovni nejsou uskutečňována žádná zdanitelná plnění. Z toho vyplývá, že podle judikatury musí být užívání majetku pro podnikatelské účely – alespoň zčásti – zdaněno, aby vůbec mohlo vzniknout právo na odpočet daně zaplacené na vstupu z investičního majetku, který je užíván smíšeně pro oba účely.

29. Výsledkem je tedy třeba za účelem posouzení odpočtu daně zaplacené na vstupu, pokud jde o získání nebo vybudování investičního majetku užívaného zčásti pro soukromé účely třeba přezkoumat jak zdanění jeho užívání pro podnikatelské účely, tak i zdanění jeho užívání pro soukromé účely.

3. Smysl a účel

30. Citovaná judikatura byla několikrát zásadně zpochybněna, avšak Soudní dvůr ji opakovaně po důkladném přezkumu potvrdil(16).

31. Osoba povinná k dani je v případě smíšeného užívání investičního majetku přiznána možnost zahrnout ho v plném rozsahu do podnikového majetku, a tudíž v zásadě nárok na plný odpočet daně zaplacené na vstupu, i přestože je zčásti užíván pro soukromé účely, z toho důvodu, aby jí později byly umožněny změny užívání v podobě zvýšení podílu užívaného pro podnikatelské účely, aniž by to s sebou přinášelo daňové nevýhody(17).

32. Pokud by totiž osoba povinná k dani měla v případě smíšeného užívání investičního majetku pouze možnost zahrnout ho do podnikového majetku jen zčásti, byl by odpočet daně zaplacené na vstupu vztahující se k části majetku užívané pro soukromé účely definitivně vyloučen. Část majetku užívaná pro soukromé účely by tak zůstala v soukromém majetku. Pozdější užití části majetku, která byla zahrnuta do soukromého majetku, pro podnikatelské účely, již nemůže dodatečně vést ke vzniku práva na odpočet daně zaplacené na vstupu. Šestá směrnice v tomto ohledu neupravuje žádný opravný mechanismus(18).

33. Zákonodárce Unie mezitím tento problém vyřešil směrnicí Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení směrnice 2006/112/ES o společném systému

dan? z p?ídané hodnoty(19), nicmén? až pro pozd?jší období než pro období rozhodné v p?vodním ?ízení(20). Podle ?lánku 168a vloženého do aktuáln? platné sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty(21) se v p?ípad? nemovitosti ke smíšenému použití – a pro ?lenské státy dle vlastního uvážení také v p?ípad? jiného majetku – p?iznává již jen nárok na ?ástečný odp?et dan? zaplacené na vstupu. Toto ?ástečné vylou?ení nároku na odp?et dan? zaplacené na vstupu je však nyní spjato s možností opravného mechanismu v p?ípad? pozd?jších zm?n v podílech užívání.

B – *Použití uvedené judikatury v projednávané věci*

34. Zbývá tedy ještě objasnit, zda osoba povinná k dani m?že v situaci, která je základem p?vodního ?ízení, v souladu s uvedenou judikaturou týkající se odp?tu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného ?ástečně pro soukromé účely uskutečnit v souvislosti s p?estavbou plný odp?et dan? zaplacené na vstupu.

35. Jak správn? uvedla Komise, není o tom třeba pochybovat, pokud byla p?estavba provedena p?ed získáním budovy. V p?ípad? získání budovy, která má být z?ásti užívána jako skladištní budova a z?ásti jako byt, by m?la osoba povinná k dani právo zahrnout ji v plném rozsahu do podnikového majetku, tak aby m?la právo na plný odp?et dan? zaplacené na vstupu, zatímco užívání bytu pro soukromé účely by bylo nutné zdanit pozd?ji.

36. Totéž by platilo v p?ípad?, kdyby osoba povinná k dani budovu sama postavila a od po?átku by zamýšlela užívat ?ást této budovy jako obydlí.

37. V této souvislosti je třeba objasnit otázku, zda samotná okolnost, že k p?estavb? došlo až následně, m?že vést k jinému posouzení nároku na odp?et dan? zaplacené na vstupu. Za tím účelem je zaprvé třeba zjistit, zda je osob? povinné k dani v souvislosti s p?estavbou p?iznáno právo na zahrnutí investičního majetku v plném rozsahu do podnikového majetku (k tomu viz bodu 1). Zadruhé je třeba p?ezkoumat zdanění užívání tohoto investičního majetku jak k podnikatelským, tak i k soukromým účelům (k tomu viz bodu 2).

1. Zahrnutí investičního majetku do podnikového majetku

38. Jak již bylo objasněno, nárok na odp?et dan? zaplacené na vstupu se v p?ípad? služeb spo?ívajících ve vybudování investičního majetku řídí zahrnutím vybudovaného investičního majetku do podnikového majetku(22). Pokud jde o vybudovaný investiční majetek, musí existovat právo na jeho zahrnutí do podnikového majetku v plném rozsahu. Jen za těchto podmínek existuje zásadní nárok na plný odp?et dan? zaplacené na vstupu, pokud jde o služby spo?ívající v jeho vybudování.

39. Jelikož se v projednávané věci jedná u p?estavbu již existující budovy, je nejprve třeba objasnit, co je v tomto ohledu třeba pokládat za vybudovaný investiční majetek [k tomu viz bodu a) a bodu b)] a až poté p?ezkoumat oprávnění k jeho zahrnutí do podnikatelského majetku v plném rozsahu [k tomu viz bodu c)].

a) Jednotné nebo oddělené nakládání s p?estavbou

40. V projednávané věci lze vycházet ze dvou možných hledisek: P?estavbu lze považovat za – dodatečné – náklady na vybudování p?edmětné budovy nebo za náklady na vybudování vlastního investičního majetku.

41. Pokud bychom na p?estavbu pohlíželi jako na ?ást náklad? na vybudování celé budovy, pak by právo na odp?et dan? zaplacené na vstupu vztahující se k této p?estavb? záleželo na

zahrnutí předmětné budovy, která byla přestavěna. Pokud byla budova zahrnuta do podnikatelského majetku v plném rozsahu, pak by v souvislosti s přestavbou zásadně existoval nárok na plný odpot dan zaplacené na vstupu.

42. Za těchto okolností by bylo od počátku irelevantní, kdyby cílem přestavby bylo vybudování bytu užívaného pro čistě soukromé účely. Pokud totiž osoba povinná k dani odebírá větší množství zboží a služeb za účelem vybudování budovy, podle judikatury týkající se odpotu dan zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely není nárok na odpot dan zaplacené na vstupu posuzován zvlášť ani pro každé plnění uskutečněné na vstupu(23).

43. Osoba povinná k dani naopak může zahrnout budovu, kterou vybudovala, v plném rozsahu do podnikatelského majetku. V důsledku toho má v zásadě nárok na plný odpot dan zaplacené na vstupu v souvislosti se všemi plněními uskutečněnými na vstupu, jejichž cílem bylo vybudování předmětné budovy. Toto platí, přestože byla opakovaně identifikována jednotlivá plnění uskutečněná na vstupu – jako například dodávku okna, které je zabudováno v části budovy užívané pro soukromé účely – která slouží výlučně k soukromým účelům.

44. Ani judikatura ve věci Bakcsi citovaná předkládajícím soudem přímo nehovoří proti společnému nakládání s pozdější přestavbou a s provozními náklady na vybudování budovy. V uvedené věci sice Soudní dvůr konstatoval, že zahrnutí investičního majetku není významné pro posouzení otázky, zda v souvislosti s plněními uskutečněnými na vstupu spočívajícími v užívání a spravování tohoto investičního majetku existuje nárok na odpot dan zaplacené na vstupu(24). Podle ní je třeba posuzovat nárok na odpot dan zaplacené na vstupu vztahující se k plněním uskutečněným na vstupu, jejichž cílem je užívání a spravování například budovy, nezávisle na tom, zda je tato budova zahrnuta do podnikatelského majetku.

45. Předkládající soud však již sám poukázal na to, že výdaje vynaložené na přestavbu v projednávané věci nepředstavují náklady na užívání či údržbu(25). Ani já se nedomnívám, že tato přestavba představuje plnění uskutečněné na vstupu, která mají zabezpečit používání nebo údržbu budovy v rámci každodenního provozu, nýbrž že tvoří samotnou budovu tak, že má její podobu a možnosti jejího užívání. Rozsudek Bakcsi se tedy v projednávané věci nepoužije.

46. Z této judikatury ovšem vyplývá zásada, že zahrnutí plnění uskutečněného na vstupu do podnikového majetku musí být pro každé plnění uskutečněné na vstupu posuzováno v zásadě odděleně.

47. Tento přístup odpovídá také ustálené judikatuře v oblasti zdanění plnění uskutečněných na výstupu. Podle ní z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé dodání zboží nebo poskytování služeb je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné(26).

48. Dále je třeba vzít v úvahu judikaturu, podle níž pouze osoba, která jedná jako osoba povinná k dani při odebrání plnění uskutečněného na vstupu, má nárok na odpot dan zaplacené na vstupu(27). Kdo nabývá majetek výlučně pro svou soukromou potřebu, jedná ale jako soukromá osoba, a nikoli jako osoba povinná k dani ve smyslu šesté směrnice(28).

49. Pokud by ale měl nárok na odpot dan? zaplacené na vstupu záviset ohledn? každé dodate?né p?estavby na zahrnutí budovy, musel by být p?iznán také p?i dodate?né p?estavb?, jejímž ú?elem bylo dlouhodobé užívání pro ?ist? soukromé ú?ely. Domnívám se, že to by již nebylo v souladu s uvedenou judikaturou. Pln?ní skute?n?né p?i vstupu užívané zcela a dlouhodob? pro soukromé ú?ely totiž nelze pokládat za jednání osoby povinné k dani. Jinak by v rámci systému dan? z p?idané hodnoty již nebylo možné nezbytné vymezení mezi jednáním osoby jako osoby povinné k dani a jako soukromé osoby.

50. Krom? toho by d?sledky jednotného posuzování úpravy dan? z p?idané hodnoty uplat?ované na budovu a dodate?nou p?estavbu nebyly ani slu?itelné se zásadou da?ové neutrality. Podle této zásady musí osoba povinná k dani nést zát?ž DPH pouze tehdy, pokud se tato da? týká zboží nebo služeb, které tato osoba používá pro svou soukromou spot?ebu, a nikoliv pro své zdanitelné podnikatelské ?innosti(29).

51. Jednotné posouzení budovy a dodate?né p?estavby by ale také m?lo za následek, že osoba povinná k dani, která provádí p?estavbu budovy k dlouhodobým ?ist? podnikatelským ú?el?m, nesmí uplatnit odpot dan? zaplacené na vstupu, pokud tato budova byla p?edtím v plném rozsahu zahrnuta do soukromého majetku. Osoba povinná k dani by tak musela definitivn? nést da? z p?idané hodnoty odvedenou v souvislosti s p?estavbou, p?estože její výsledek by byl užíván pro její podnikatelské aktivity.

52. Za t?chto okolností p?edstavuje jednotné nakládání s pln?ními skute?n?nými na vstupu, jejichž cílem je vybudování budovy užívané pro smíšené ú?ely, které bylo implicitn? uznáno judikaturou týkající se odpotu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného ?áste?n? pro soukromé ú?ely(30), výjimku, která je od?vodn?na praktickými d?vody, zejména s ohledem na ?asovou souvislost mezi jednotlivými pln?ními skute??ovanými za ú?elem vybudování majetku. Takové společné posuzování zohled?uje okolnost, že by velké množství pln?ní skute?n?ných na vstupu, která jsou nezbytná pro vybudování budovy, m?lo za následek, že zahrnutí každého jednotlivého pln?ní skute?n?ného na vstupu do majetku užívaného bu? pro soukromé, nebo pro podnikatelské ú?ely by bylo spjato s velkými obtížemi, pokud jde o vymezení tohoto ú?elu užívání, a se zna?ným administrativním úsilím. Totéž však neplatí ve vztahu mezi p?vodním vybudováním budovy a dodate?nou p?estavbou, které lze posuzovat izolovan?, nebo? je bez dalšího lze od sebe v?cn? odd?lit a není mezi nimi dána úzká ?asová souvislost.

53. Krom? toho je v judikatu?e Soudního dvora již dlouho uznáno, že r?zné ?ásti majetku, který tvoří celek, lze r?zn? zahrnout do soukromého nebo do podnikatelského majetku(31). Z hlediska dan? z p?idané hodnoty tedy není ni?ím neobvyklým, je-li s jednotlivými ?ástmi budovy nakládáno rozdíln?.

54. Výsledn? by tedy nem?l odpot dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? dodate?né p?estavby investičního majetku záviset pouze na jeho zahrnutí. V tomto ohledu se ztotož?uji s názorem nizozemské vlády, podle které pouhá skute?nost, že budova byla jako taková zahrnuta do oblasti podnikatelských aktivit osoby povinné k dani, nevede rovn?ž k automatickému zahrnutí p?estavby do této podnikatelské oblasti.

b) Opat?ení u?in?ná v rámci p?estavby jako vlastní investiční majetek

55. Pokud je tedy odpot dan? zaplacené na vstupu ohledn? dodate?né p?estavby t?eba posuzovat zásadn? nezávisle na zahrnutí budovy, vyvstává dále otázka, zda byl na základ? této p?estavby vybudován vlastní investiční majetek.

56. V tomto ohledu se zdá být nejvíce namístě přístup, podle něhož veškerá opatření učiněná v rámci přestavby, jejichž cílem bylo vybudování bytu v podkroví, vedle společně k vybudování vlastního investičního majetku v podobě bytu. K tomu nepatřily pouze vikýře a předsíť, které byly vybudovány v rámci přestavby sporné v povodním řízení. Části tohoto vlastního investičního majetku by pak byla také vestavná koupelna a toaleta, v souvislosti s jejichž vystavěním již osobně povinné k dani příslušel nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu.

57. Otázka, zda musí být vybudování vikýře a předsíně odděleno od vybudování koupelny a toalety za účelem určení relevantního investičního majetku, je otázkou skutkových okolností, které musí posoudit příslušající soud. Pro toto posouzení je rozhodující, zda byla mezi opatřeními učiněnými za účelem vybudování vikýře, předsíně, koupelny a toalety dána úzká vztahová a časová souvislost, která je srovnatelná se souvislostí mezi plněnými skutečnými za účelem vybudování budovy.

58. V každém případě se domnívám, že neexistuje žádný přesvědčivý důvod pro to, aby vestavný byt jako celek nebo vikýře a předsíť samostatně nemohly být pokládány za vlastní investiční majetek.

59. Jak již zdůraznil generální advokát Mengozzi, jsou podstatnými pojmovými znaky investičního majetku, jak je třeba tento pojem uplatnit v souvislosti s judikaturou týkající se odpočtu daně zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely, stálá povaha tohoto majetku a souhrnné odpisy nákladů na jeho pořízení(32). Tyto pojmové znaky splňuje jak vybudovaný byt, tak i vikýře a předsíť vybudované v rámci přestavby sporné v projednávané věci.

60. Na tomto posouzení nemění nic ani skutečnost, že jak předmětný byt, tak i vikýře a předsíť jsou částí jiného investičního majetku.

61. Generální advokát Mengozzi se sice vyslovil pro to, aby se v případě zboží, které bylo včleněno do investičního majetku po jeho pořízení a přitom zvýšilo jeho hodnotu, v zájmu jednoduchosti společného systému daně z přidané hodnoty nepoužila judikatura týkající se odpočtu daně zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely, a namísto toho se přímě rozdělila daň zaplacená na vstupu. Generální advokát se ale přitom odvolával pouze na náklady na údržbu, tedy nahrazení již existující části investičního majetku jinou částí(33).

62. Projednávaná věc se však netýká takových nákladů na údržbu, nýbrž vybudování nových částí budovy, které předtím neexistovaly. Vzhledem k tomu, že k vybudování nových částí budovy, které jsou užívány pro smíšené účely, nedochází příliš často, není ani třeba očekávat, že zohlednění několika investičních majetků v rámci jedné budovy by z hlediska daně z přidané hodnoty představovalo příliš složitou úlohu.

63. V důsledku konstatování, že dokonce i vikýře a předsíť mohou samy o sobě představovat vlastní investiční majetek, nakonec není třeba přezkoumávat ani otázku, zda je třeba použít zásady vyplývající z judikatury týkající se odpočtu daně zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely také v případě jiného než investičního majetku(34).

c) částečné užívání pro soukromé účely

64. Základní nárok na plný odpočet daně zaplacené na vstupu ohledně přestavby nakonec závisí ještě na tom, že vybudovaný investiční majetek – v projednávané věci tedy buď vestavný

byt, nebo vikýř a pedsí – je užíván jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely. V tomto případě by investiční majetek mohl být v plném rozsahu zahrnut do podnikového majetku.

65. Pokud předkládající soud rozhodne, že vestavěný byt je třeba jako celek považovat za vlastní investiční majetek, bylo by toto zahrnutí do podnikového majetku možné. V vodním řízení se totiž zdá být jasné, že části vestavěného bytu – a sice koupelna a toaleta – byly již od počátku užívány i pro podnikatelské účely(35). Pěstavba sporná v vodním řízení, jejímž cílem bylo vestavění vikýře a pedsíní, by pak byla součástí budování majetku, který byl užíván jak pro soukromé, tak pro podnikatelské účely. V tomto případě by bylo s vestavěným bytem třeba nakládat stejně jako se soukromou budovou postavenou k užívání pro smíšené účely. Nebylo by podstatné, jakému účelu přitom sloužilo vestavěné vikýř a pedsíní posuzovaných izolovaně, nebo rozhodující je smíšené užívání investičního majetku jako celku(36).

66. Předkládající soud však své předběžné otázky směřuje pouze k odpotu daní zaplacené na vstupu u pěstaveb, které byly provedeny výlučně s ohledem na užívání pro soukromé účely. S ohledem na má dosavadní konstatování je tato otázka odvodná, pokud se v případě vikýře a pedsíní jedná o vlastní investiční majetek. S cílem zodpovědět předběžnou otázku pro případ, že by předkládající soud v rámci svého posouzení skutkového stavu dospěl k tomuto závěru, bych dále ráda pokračovala v přezkumu za předpokladu, že vikýř a pedsí představují vlastní investiční majetek.

67. V tomto případě vyvstává v projednávané věci zvláštnost ve srovnání s dosavadní judikaturou týkající se odpotu daní zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely. Vikýř a pedsí totiž byly postupně užívány pro rozdílné účely: podle skutkového stavu vyličeného předkládajícím soudem manželé nejprve užívali vikýř a pedsí výhradně pro soukromé účely v rámci jejich soukromého bytu a následně výhradně pro podnikatelské účely v rámci užívání podkroví jako kanceláře a výukové místnosti. Dále tedy musí být podrobněji přezkoumáno, zda se lze v takovém případě domnívat, že šlo o smíšené užívání ve smyslu judikatury týkající se odpotu daní zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely

i) Rozsudek Lennartz

68. V této souvislosti nizozemská vláda správně poukázala na nutnost přezkoumat, zda manželský pár při odebrání služeb za účelem pěstavby vůbec jednal jako osoba povinná k dani. Pouze osoba, která jedná jako osoba povinná k dani při odebrání plnění uskutečného na vstupu, má totiž nárok na odpot daní zaplacené na vstupu(37). Podle judikatury však osoba povinná k dani, která nabývá majetek výhradně pro svou soukromou potřebu, jedná jako soukromá osoba, a nikoli jako osoba povinná k dani ve smyslu šesté směrnice(38).

69. Pokud bychom se zaměřili pouze na užívání na počátku, pak manželský pár odebíral služby za účelem pěstavby pouze pro soukromou potřebu, a tudíž nejednal jako osoba povinná k dani, a neměl proto nárok na odpot daní zaplacené na vstupu.

70. Pokud bychom se zaměřili pouze na užívání na počátku, nepoužila by se ani judikatura týkající se odpotu daní zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely. Nechozílo by ani ke smíšenému užívání, ani – kromě užívání pro soukromé účely – ke zdanitelnému užívání investičního majetku pro podnikatelské účely.

71. Pokud jde o zodpovězení otázky, zda je třeba pokládat užívání, které bylo na začátku uskutečnováno iist? pro soukromé účely a poté iist? pro podnikatelské účely, od počátku jako užívání iaste?n? pro podnikatelské účely, pokládám za užitečné vrátit se tam, kde všechno začalo: k rozsudku Lennartz.

72. V tomto rozsudku Soudní dvůr položil základy judikatury týkající se odpotu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného iaste?n? pro soukromé účely, která je od té doby judikaturou ustálenou. V tomto rozsudku se vyjádřil také k otázkám užívání pro podnikatelské účely, které začalo až později. Soudní dvůr v n?m konstatoval, že existence nároku na odpotet dan? zaplacené na vstupu závisí pouze na postavení, ve kterém jednotlivec jedná v okamžiku, kdy odebírá plnění uskutečňová na vstupu(39). Osoba nabývajíc majetek pro podnikatelské účely jedná jako osoba povinná k dani i tehdy, když tento majetek nepoužívá pro tyto účely okamžit?(40).

73. Okolnost, zda jsou plnění uskutečňovaná na vstupu odebírána pro pozdější podnikatelské účely, je potom skutkovou otázkou, kterou je třeba posoudit vzhledem ke všem okolnostem skutkového stavu. K nim patří druh dotčeného zboží a časový prostor mezi pořízením zboží a jeho použitím pro účely hospodářských iinností osoby povinné k dani(41).

74. Přestože tento rozsudek stojí u zrodu vývoje judikatury týkající se odpotu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného pro smíšené účely, obsahuje již základní rysy rozhodnutí.

75. Jak již bylo objasněno, d?vodem vývoje judikatury týkající se odpotu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného iaste?n? pro soukromé účely je neexistence oprávněného mechanismu pro osobu povinnou k dani v p?ípad? pozdějšího užívání majetku, který byl zahrnut do soukromého majetku, pro podnikatelské účely. Pokud osoba povinná k dani používá zboží jako součást svého soukromého jmění, odpotet dan? zaplacené na vstupu je zcela vyloučen, i kdyby bylo později užíváno pro podnikatelské účely(42).

76. Za těchto okolností by nebylo odvodné odepřít osob? povinné k dani, která má výlohy v souvislosti s investičním majetkem, u něhož je jasné dáno, že bude užíván sice ne okamžit?, ale později v plném rozsahu pro podnikatelské účely, v tomto ohledu zcela nárok na odpotet dan? zaplacené na vstupu. Užívání, které je na začátku uskutečňováno iist? pro soukromé a poté iist? podnikatelské účely, představuje naopak p?ípad skýtající velké da?ové nevýhody, kterými může být osoba povinná k dani zatížena při změně užívání zboží a jejich zamezení je d?vodem pro vývoj judikatury týkající se odpotu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného iaste?n? pro soukromé účely.

77. Uvedené závěry odvozené z vývoje této judikatury mi p?ipadají slušitelné i s posledním rozsudkem v této oblasti ve věci Puffer.

78. Soudní dvůr v ní sice konstatoval, že odpotet dan? zaplacené na vstupu ohledně investičního majetku užívaného iaste?n? pro soukromé účely je vyloučen pro osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od dan?. V takovém p?ípad? však osoba povinná k dani na základě osvobození od dan? nikdy, a to ani v budoucnu, neuskutečňuje zdanitelná plnění. V souladu se smyslem a účelem judikatury týkající se odpotu dan? zaplacené na vstupu v p?ípad? investičního majetku užívaného iaste?n? pro soukromé účely neexistuje v p?ípad? iinnosti zcela osvobozené od dan? ani žádný důvod k použití této judikatury, neboť podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nemůže užívání investičního majetku k podnikatelským účel?m nikdy vést ke vzniku možnosti uplatnit odpotet dan? zaplacené na vstupu.

79. Tak tomu však v projednávaném případě není. Obchod s autolaky provozovaný dotčenou osobou povinnou k dani nepředstavuje činnost osvobozenou od daně.

ii) Prokázání pozdějšího užívání pro podnikatelské účely

80. Je zjevné, že přiznáním práva na zahrnutí investičního majetku v plném rozsahu do podnikatelského majetku, přestože tento majetek byl na začátku užíván pro čistě soukromé účely, vzniká určité nebezpečí zneužití.

81. To platí zejména ve světle toho, že podle judikatury cíl spjatý s odebíráním plnění uskutečného na vstupu vyplývá pouze z úmyslu, jaký měla osoba povinná k dani v okamžiku tohoto odběru, pokud jde o účel užívání, který je prokázán objektivními fakty, a nikoli z pozdějšího skutečného užívání daného plnění uskutečného na vstupu. Toto Soudní dvůr výslovně rozhodl pro případ prvních výdajů osoby povinné k dani v souvislosti s investičním majetkem před zahájením skutečného provozu podniku(43). Podle mého názoru neexistuje důvod pro jiné posouzení v případě výloh vzniklých v souvislosti s investičním majetkem později v rámci běžného provozu podniku.

82. Je ale třeba zdůraznit, že i podle této judikatury musí existovat objektivní fakta prokazující úmysl osoby povinné k dani užívat investiční majetek, který byl nejprve užíván pro čistě soukromé účely, později pro podnikatelské účely. Již v rozsudku Lennartz byla jako objektivní kritéria uvedena druh dotčeného zboží a časový prostor do zamýšleného použití pro účely hospodářských činností(44).

83. Z toho je třeba vyvodit, že existuje investiční majetek, jako například sauna dodatečně vestavěná ve skladištní budově velkoobchodu s autolaky, která může vzhledem ke své povaze sloužit v rámci běžného provozu podniku zpravidla pouze soukromým účelům. Také možnost objektivního prokázání úmyslu pozdějšího užívání pro podnikatelské účely je o to menší, čím později má nastat.

84. Dále je třeba zdůraznit, že pouhá možnost pozdějšího užívání pro podnikatelské účely v žádném případě nestačí. Taková hypotéza by umožnila odpočet daně zaplacené na vstupu pro veškerá plnění uskutečněná na vstupu, která osoba povinná k dani odebírá. Zamýšlené užívání pro podnikatelské účely v budoucnu musí být konkrétní a prokazatelné. V tomto ohledu je třeba vycházet z toho, že u poátečního užívání pro soukromé účely lze vycházet nejprve ze záměru užívání výhradně pro soukromé účely. Tato domněnka by musela být osobou povinnou k dani vyvrácena na základě objektivních důkazů.

85. V projednávané věci je jasné dáno, že přestavba byla nejprve provedena pro čistě soukromé účely, kterými bylo vestavění části bytu. Následovalo užívání prostor jako kanceláře a výukové místnosti pro podnikatelské účely. Jelikož jak předsíť, tak i vikýře zůstaly zachovány i po vybudování prostor pro podnikatelské účely, byly tyto přestavěné části budovy později užívány pro podnikatelské účely.

86. Z vyřízení skutkového stavu povodního řízení však podle mého názoru jasné nevyplývá, zda bylo následné užívání pro podnikatelské účely zamýšleno a doloženo objektivními fakty již při provádění přestavby, tedy v okamžiku odebírání plnění uskutečněných na vstupu.

87. Především otázka se na jednu stranu vztahuje na přestavbu, která byla provedena výhradně s ohledem na užívání pro soukromé účely. Pokud to budeme chápat v tom smyslu, že užívání těchto plnění uskutečněných na vstupu pro podnikatelské účely v okamžiku provádění přestavby nebylo plánováno, pak by byl odpočet daně zaplacené na vstupu od počátku vyloučen.

V okamžiku odebrání plnění uskutečněných na vstupu tedy manželský pár nejednal jako osoba povinná k dani, neboť plnění odebíral pouze v souvislosti se soukromými účely. Právo na odpočet daně zaplacené na vstupu by pak ohledně přestavby neexistovalo.

88. Na druhou stranu podle informací uvedených předkládajícím soudem bylo užívání části skladištní budovy plánováno jako byt pro manželský pár pouze na přechodnou dobu. V tomto ohledu mohl manželský pár plánovat způsob užívání přestavby po ukončení jejího užívání jako bytu. Kromě toho by mohlo být rozhodnutí vydané na úrovni soudu nižšího stupně, které bylo předloženo spolu se žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce, chápáno v tom smyslu, že pozdější užívání pro podnikatelské účely bylo od počátku plánováno(45).

89. Otázka, zda od počátku existoval záměr užívat vikýře a předsíň později pro podnikatelské účely a zda byl tento záměr doložen objektivními fakty, je otázkou skutkovou, a proto musí být s konečnou platností rozhodnuta na úrovni předkládajícího soudu.

2. Užívání pro zdanitelná plnění uskutečněná na výstupu

90. Pokud předkládající soud konstatuje, že od odebrání plnění uskutečněných na vstupu existoval záměr užívat vikýře a předsíň pro smíšené účely, nebo pokud bude vycházet z předpokladu, že vestavěný byt představuje jako celek relevantní investiční majetek, měla by společnost povinná k dani podle judikatury týkající se odpočtu daně zaplacené na vstupu v případě investičního majetku užívaného částečně pro soukromé účely právo na zahrnutí tohoto majetku v plném rozsahu do podnikatelského majetku.

91. Aby osoby povinné k dani mohlo být v tomto ohledu přiznáno právo na plný odpočet daně zaplacené na vstupu, musela by mít záměr užívat přestavbu podle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice v plném rozsahu pro zdanitelná plnění uskutečněná na výstupu. To v projednávané věci závisí na zamýšleném užívání vybudovaného investičního majetku.

92. Pokud bylo zamýšleno užívání investičního majetku pro podnikatelské účely – v případě vestavěného bytu jde o částečné užívání koupelny a toalety pro podnikatelské účely a v případě vikýře a předsíně od okamžiku jejich užívání jako části kanceláře a výukové místnosti – podléhají plnění uskutečněná na výstupu dani podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice v rámci podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.

93. Pokud bylo zamýšleno užívání investičního majetku pro soukromé účely, přichází v úvahu zdanění plnění uskutečněných na výstupu podle skutkových podstat ustanovení čl. 6 odst. 2 pododstavce 1 ve spojení s čl. 2 bodem 1 šesté směrnice.

a) Využívání zboží podle čl. 6 odst. 2 pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice

94. Podle čl. 6 odst. 2 pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice podléhá dani využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani.

95. Pokud vestavěný byt či případně vikýře a předsíň představují samostatný investiční majetek, který může být v plném rozsahu zahrnut do podnikového majetku, je v souladu s tím třeba samostatně zdanit jejich užívání pro soukromou potřebu manželského páru.

96. Na základě této samostatnosti je také nepodstatné, zda investiční majetek, s nímž je skutečně spojen vestavěný byt, respektive vikýře a předsíň, opravoval k plnému nebo částečnému odpočtu daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Proto je na druhou předběžnou otázku položenou Hoge Raad třeba odpovědět v tom smyslu, že odpověď na první předběžnou otázku by se nezměnila, pokud by osoby povinné k dani byla při pořízení

investičního majetku vyúřtována daň z přidané hodnoty, jejíž odpout již osoba povinná k dani provedla.

97. Užívání vestavného bytu, respektive vikýř a předsíní, pro soukromé účely jinak není v projednávané věci ani osvobozeno od daně.

98. Soudní dvůr sice ještě musí ve věci BLM (C-436/10) rozhodnout o otázce, zda se čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice, který osvobozuje od daně pronájem nemovitostí, použije na užívání části budovy pro soukromé účely, které zásadně podléhá dani podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice. Tato otázka však v uvedené věci vyvstává s ohledem na zvláštní situaci uživatele části budovy, který je z právního hlediska jiným subjektem než společnost povinná k dani.

99. V projednávané věci společnost povinná k dani zprvce nemá vlastní právní subjektivitu. Předběžné otázky zadruhé vycházejí z toho, že osoba povinná k dani užívá investiční majetek pro sebe, a nikoli pro jinou osobu. Pro tento případ již bylo rozhodnuto, že osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice se nepoužije na daňovou skutkovou podstatu čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice(46).

100. Tím v konečném důsledku dochází také ke zdanění zamýšleného užívání relevantního investičního majetku pro soukromé účely podle čl. 2 bodu 1 ve spojení s čl. 6 odst. 2 pododstavcem 1 písm. a) šesté směrnice.

b) Bezplatné poskytování služeb osobou povinnou k dani podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. b) šesté směrnice

101. Skutková podstata čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. b) šesté směrnice se v projednávané věci naopak nemůže použít.

102. Tato plnění uskutečňuje na výstupu nespoívají v užívání služeb směřujících k přestavbě manželským párem, jak již bylo řečeno uvedeno. Tyto služby musely být společností povinné k dani poskytnuty, aby mohlo vzniknout právo na odpout daně zaplacené na vstupu. Tyto služby proto představují plnění uskutečňuje na vstupu.

103. Tato plnění uskutečňuje na výstupu spoívají naopak v užívání majetku vybudovaného na základě plnění uskutečňovaných na vstupu, tedy užívání vestavného bytu, respektive vikýř a předsíní. Jelikož jde nakonec o užívání majetku zahrnutého do podnikatelského majetku, je zde třeba použít jedině skutkovou podstatu čl. 6 odst. 2 pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice.

V – Závěry

104. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky položené Hoge Raad odpovděl následovně:

„Osoba povinné k dani, která část investičního majetku patřícího k jejímu podniku přechodně užívá pro svou vlastní potřebu, přísluší podle čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na odpout daně zaplacené na vstupu ohledně nákladů na trvalou přestavbu, která byla provedena výlučně za účelem soukromého užívání a na základě které vzniká vlastní investiční majetek, jestliže má osoba povinná k dani v okamžiku provádění přestavby záměr doložený objektivními fakty spoívající v tom, že takto vybudovaný investiční majetek bude užívat pro účely svých podnikatelských zdanitelných plnění, i kdyby k takovému užívání mělo dojít až v návaznosti na užívání pro soukromé účely. Tento nárok na odpout daně zaplacené na vstupu existuje nezávisle na tom, zda byla osoba povinné k dani při pořízení investičního majetku, v souvislosti s nímž byla

provedena p?estavba, vyú?tována da? z p?idané hodnoty, jejíž odpo?et již osoba povinná k dani provedla.“

1 – P?vodní jazyk: n?m?ina.

2 – Poprvé v rozsudku ze dne 11. ?ervence 1991, Lennartz (C-97/90, Recueil, s. I-3795), naposled v rozsudku ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11).

3 – K tomu podrobn? viz body 23 a násl.

4– Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

5 – Pro rok 2000 je t?eba použít ?lánek 17 šesté sm?rnice ve zn?ní jejího ?lánku 28f, který do ní byl vložen sm?rnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se dopl?uje společný systém dan? z p?idané hodnoty a m?ní sm?rnice 77/388/EHS s ohledem na odstran?ní da?ových hranic (Ú?. v?st. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160) a v rozsahu, v jakém je to relevantní v projednávané v?ci, zm?n?n sm?rnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS a zavád?jí nová zjednodušení pro da? z p?idané hodnoty – oblast p?sobnosti ur?itých osvobození od dan? a praktické podrobnosti jejich uplat?ování (Ú?. v?st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274). Toto zn?ní je v projednávané v?ci rozhodné, nebo? stavební práce, v souvislosti s nimiž je v projednávané v?ci nárok na odpo?et dan? sporný, probíhaly v roce 2000.

6– Rozsudek Lennartz (citovaný v poznámce pod ?arou 2, bod 35).

7 – Rozsudky ze dne 4. ?íjna 1995, Armbrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 20); ze dne 8. b?ezna 2001, Bakcsi (C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 25); ze dne 8. kv?tna 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 40); ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 46); ze dne 14. ?ervence 2005, Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23); ze dne 30. b?ezna 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 34); ze dne 14. zá?í 2006, Wollny (C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 21), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Sb. rozh. s. I-839, bod 32); ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, Sb. rozh. s. I-3251, bod 39), a Eon Aset Menidjmunt (citovaný v poznámce pod ?arou 2, bod 53).

8– Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 40) a citovaná judikatura; viz také již rozsudek Lennartz (citovaný v poznámce pod ?arou 2, bod 35).

9 – Rozsudky Seeling (citovaný v poznámce pod ?arou 7, body 43 a 47), Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 24), a Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 42).

10– Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 41) a citovaná judikatura.

11– Rozsudky Wollny (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 32) a Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 54); v tomto smyslu již rozsudek ze dne 26. zá?í 1996, Enkler (C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 33).

12– Rozsudek ze dne 27. ?ervna 1989, Kühne (50/88, Recueil, s. 1925, bod 29).

13– Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod ?arou 7, bod 41) a citovaná judikatura.

14 – V tomto smyslu rozsudek Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (citovaný v poznámce pod ?arou 7, body 38 až 40); podle n?j neexistuje nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu, pokud je investiční majetek užíván k ?innosti, která nespadá do oblasti p?sobnosti

směrnice o DPH, nelze ji ale pokládat za „jiný účel než pro potřebu podniku“ ve smyslu ustanovení čl. 6 odst. 2 pododstavce 1 písm. a) šesté směrnice.

15 – V tomto smyslu rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 49).

16 – Rozsudky Charles a Charles-Tijmens (citovaný v poznámce pod čarou 7) a Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 7); pokud jde o nemovitosti, viz zvlášť rozsudek Seeling (citovaný v poznámce pod čarou 7).

17 – Viz stanovisko generálního advokáta F. Jacobse ze dne 10. listopadu 1992, Mohsche (C-193/91, Recueil, s. I-2615, bod 18), a ze dne 6. dubna 1995, Armbrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 39 a 49).

18 – Rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 44). Za těchto okolností je třeba připustit také případné finanční (hotovostní) výhody, které osoba povinná k dani získává na základě této právní úpravy vzhledem k konečnému spotřebiteli: v tomto smyslu rozsudek Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 55 až 57); viz také rozsudek Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 38).

19 – Úč. v. st. L 10, s. 14.

20 – Směrnice 2009/162/EU měla být podle jejího článku 2 provedena ke dni 1. ledna 2001.

21 – Úč. v. st. L 347, s. 1; Zvl. vyd. 18/01, s. 294.

22 – Viz výše bod 25.

23 – Viz výše bod 25.

24 – Viz rozsudek Bakcsi (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 33).

25 – Viz žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, bod 3.4.6.

26 – Rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 35) a citovaná judikatura; viz již rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 29) týkající se služeb.

27 – V tomto smyslu rozsudky Lennartz (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 8), a ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Sb. rozh. s. I-4685, bod 32).

28 – Rozsudek ze dne 6. května 1992, de Jong (C-20/91, Recueil, s. I-2847, bod 17).

29 – Rozsudek HE (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 48).

30 – Viz rozsudky Seeling (citovaný v poznámce pod čarou 7, body 43 a 47), Wollny (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 24) a Puffer (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 42).

31 – Rozsudek Armbrecht (citovaný v poznámce pod čarou 7, body 19 a 20).

32 – Stanovisko generálního advokáta Mengozziho ze dne 22. prosince 2008, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, Sb. rozh. s. I-839, bod 67).

33 – Viz stanovisko ve věci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (citované v poznámce pod čarou 32, bod 73).

34 – Viz stanovisko ve věci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (citované v poznámce pod čarou 32, body 59 a násl.).

35 – K tomu viz rozsudek Gerechtshof te Leeuwarden ze dne 7. září 2007, BK 1024/04, bod 2.5, který byl předložen jako rozhodnutí vydané na úrovni soudu nižšího stupně spolu s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

36– Viz výše uvedené body 42 a 43.

37 – V tomto smyslu rozsudky Lennartz (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 8) a Waterschap Zeeuws Vlaanderen (citovaný v poznámce pod čarou 27, bod 32).

38– Rozsudek de Jong (citovaný v poznámce pod čarou 28, bod 17).

39 – V tomto smyslu rozsudek Lennartz (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 8); také rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 38).

40– Rozsudek Lennartz (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 14).

41 – V tomto smyslu viz rozsudek Lennartz (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 21), rozsudek Bakcsi (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 29) a rozsudek Eon Aset Menidjunt (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 58).

42– Viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 20. ledna 2005, Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 75).

43 – Rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 34 a 35); viz také rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 45) a citovaná judikatura.

44– Rozsudek Lennartz (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 21).

45– Viz rozsudek Gerechtshof te Leeuwarden ze dne 7. září 2007, BK 1024/04, bod 2.3.

46– Rozsudek Seeling (citovaný v poznámce pod čarou 7).