

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PAOLA MENGOZZIHO

přednesené dne 22. prosince 2008¹

I – Úvod

1. Podstatou této předběžné otázky, kterou Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) pokládá Soudnímu dvoru, je, zda se nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu použije nejen na pořízení investičního majetku, ale zda se může vztahovat i na pořízení jiného zboží či služeb používaných jak pro podnikatelské činnosti uskutečněné na výstupu, tak i pro jiné účely, tedy k uskutečňování činností nehuspodářské povahy osobou povinnou k dani, které předkládající soud považuje za jiné účely než pro potřebu podniku. V případě kladné odpovědi se předkládající soud dotazuje na způsoby provádění uvedeného nároku na odpočet.

II – Právní rámec Společenství

2. Článek 2 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný

základ daně², ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995³ (dále jen „šestá směrnice“) stanoví, že předmětem DPH jsou „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“, tedy pokud taková osoba uskutečňuje plnění v rámci své zdanitelné činnosti⁴.

3. Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice stanoví, že za poskytování služeb za protiplnění se považují „využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná“.

² — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

³ — Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274.

⁴ — Rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03 a C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483, bod 42, jakož i uvedená judikatura).

¹ — Původní jazyk: francouzština.

4. Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. b) stejné směrnice stanoví, že za poskytování služeb za protiplnění se považují „poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku“.

7. Článek 17 odst. 6 šesté směrnice stanoví:

„Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty.

5. Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, 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.

Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

6. Podle čl. 17 odst. 5 šesté směrnice v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

8. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že 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 odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Toto ustanovení rovněž stanoví, že odchýlně od prvního pododstavce mohou členské státy provádět opravu na základě období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito. Dodává zejména, že u nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

9. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (dále jen „VNLTO“), žalobkyně v původním řízení, se zabývá prosazováním zájmů venkova v provinciích Groningen, Friesland, Drenthe a Flevoland. Její členové, tedy podnikatelé v dané oblasti, jí odvádějí příspěvky. Kromě prosazování obecných zájmů svých členů, poskytuje VNLTO řadu individuálních služeb jak pro své členy, tak pro třetí osoby, kterým fakturuje samostatnou odměnu.

10. Je nesporné, že v rámci poskytování individuálních služeb za úplaty musí být VNLTO považována za osobu povinnou

k DPH, a že příspěvky, které jsou určeny na prosazování obecných zájmů jejích členů, nepředstavují úplatu pro účely DPH.

11. V průběhu roku 2000 VNLTO pořídila zboží a služby, které použila jak pro své hospodářské činnosti podléhající DPH podle článku 2 šesté směrnice, tak pro své činnosti týkající se prosazování obecných zájmů svých členů, které nemají žádný vztah k prvně uvedeným činnostem. VNLTO požadovala odpočet DPH odvedené na vstupu u uvedeného zboží a služeb, mezi nimi i zboží a služeb týkajících se činností k prosazování obecných zájmů svých členů.

12. Daňový inspektor odmítl uznat požadovaný odpočet a uložil VNLTO dodatečnou daň. V rámci tohoto dodatečného výměru byly přiřazeny částky DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s činnostmi k prosazování obecných zájmů členů, poměrně k příjmům VNLTO získaným z těchto činností. Stížnost VNLTO podaná proti tomuto dodatečnému daňovému výměru byla zamítnuta, stejně jako i odvolání podané proti rozhodnutí vydanému ohledně stížnosti. Ve svém rozsudku měl Gerechtshof Leeuwarden za to, že obecné prosazování zájmů členů nepředstavuje

bezprostřední, trvalé a nezbytné rozšíření hospodářských činností VNLTO, a že tedy VNLTO nemůže odpočíst DPH, jež jí byla vyfakturována, pokud dané zboží a služby byly použity v rámci prosazování obecných zájmů jejích členů.

uvedeného rozsudku Charles a Charles-Tijmens na zboží, které není investičním majetkem, jakož i na služby. Předkládající soud si klade rovněž otázku, zda má osoba povinná k dani nárok učinit součástí svého obchodního jmění jiné zboží než je investiční majetek a služby, takže může ihned a v celém rozsahu odečíst DPH odvedenou při pořízení tohoto zboží a těchto služeb, a to i když jsou částečně používány v rámci činností, které nemají žádný vztah k plněním zdanitelným na základě článku 2 šesté směrnice.

13. Hoge Raad der Nederlanden, který věc projednával v posledním stupni řízení, odkázal na rozsudek Charles a Charles-Tijmens⁵, podle něhož čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice brání vnitrostátním právním předpisům, které neumožňují osobě povinné k dani učinit součástí aktiv svého podniku veškerý investiční majetek používaný z části pro potřeby podniku a z části k jiným účelům než pro potřeby podniku, a případně odpočíst v celém rozsahu a ihned DPH splatnou při pořízení takového majetku. Předkládající soud uvádí, že není důvodné pochybovat, že se výše uvedený rozsudek Charles a Charles-Tijmens použije rovněž tehdy, kdy, jako v projednávaném případě, právnická osoba vykonává současně se svými hospodářskými činnostmi také činnosti, na které se nevztahuje DPH. V tomto případě, a pokud je pořízené zboží investičním majetkem, má předkládající soud za to, že VNLTO má nárok na odpočet celé DPH odvedené v souvislosti s obecnými náklady, avšak procesní písemnosti ve věci v původním řízení neumožňují určit, jaká část odpočítané DPH se týká investičního majetku. Hoge Raad der Nederlanden se naopak domnívá, že existují pochybnosti ohledně rozšíření výroku výše

14. Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Je třeba čl. 6 odst. 2 a čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice [...] vykládat tak, že osoba povinná k dani může učinit součástí aktiv svého podniku nejen majetek investiční, nýbrž i veškeré zboží a služby

⁵ — Rozsudek ze dne 14. července 2005 (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037).

používané jak pro účely podniku, tak i k jiným účelům než pro potřebu podniku, a při pořízení tohoto zboží a využití těchto služeb ihned a v celém rozsahu odpočíst splatnou [DPH]?

V – Analýza

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Vede použití čl. 6 odst. 2 šesté směrnice [...] ohledně služeb a zboží, které nepředstavují investiční majetek, k tomu, že se DPH vybere jednorázově v období, v němž je proveden odpočet pro tyto služby a zboží, anebo musí docházet k výběru i v následujících obdobích? Pokud je naposled uvedená alternativa správná: Jak se v takovém případě určí základ daně pro toto zboží a tyto služby, ohledně nichž neprovádí osoba povinná k dani žádné odpisy?“

IV – Řízení před Soudním dvorem

15. V souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora předložily písemná vyjádření nizozemská, německá, portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise. Tito účastníci řízení byli rovněž vyslechnuti na jednání, které se konalo dne 16. října 2008, s výjimkou Spolkové republiky Německo a Portugalské republiky, jejichž zástupci se na jednání nedostavili.

16. Svou první otázkou se předkládající soud dotazuje, zda osoba povinná k dani může na základě čl. 6 odst. 2 a článku 17 šesté směrnice učinit součástí aktiv svého podniku nejen majetek investiční, nýbrž i veškeré zboží a služby používané jak pro účely podniku, tak i k jiným účelům než pro potřebu podniku, takže je pak této osobě povinné k dani povoleno odpočíst si v celém rozsahu a ihned DPH odvedenou při pořízení tohoto zboží a těchto služeb.

17. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, která je položena pouze pro případ kladné odpovědi na předcházející otázku, je, pokud jiné zboží než investiční majetek, jakož i služby, mohou spadat pod mechanismus upravený v čl. 6 odst. 2 prvním pododstavci šesté směrnice jednak v jakém období se musí uskutečnit zdanění na výstupu, tedy, zda jednorázově nebo rozděleně v několika zdaňovacích obdobích, a jednak jak určit základ daně pro zboží a služby, které nejsou předmětem žádných odpisů.

18. Jak jasně vyplývá z předkládacího rozhodnutí, spočívají tyto otázky na právním předpokladu, že se osoba povinná k dani, která pořizuje investiční majetek, může dovolávat ustanovení čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice, pokud je takový majetek

používán pro ne hospodářské činnosti uvedené osoby povinné k dani. Tyto otázky také vycházejí z myšlenky, že ne hospodářské činnosti vykonávané osobou povinnou k dani jsou zahrnuty v pojmu „k jiným účelům než pro potřebu podniku“ ve smyslu stejného ustanovení.

DPH, které fakturovaly svým zákazníkům (DPH vybíraná na výstupu), daňovým orgánům, poté, co odečetly částky DPH, které odvedly svým dodavatelům (DPH odpočitatelná na vstupu)⁶. Pokud osoba povinná k dani pořizuje zboží a služby k uskutečňování plnění zdanitelných na výstupu, je jí poskytnut nárok na odpočet DPH, kterou bylo zatíženo pořízení uvedeného zboží a služeb⁷.

19. Argumenty, které následují, v první řadě prokáží, že dotyčný předpoklad, který se týká výkladu šesté směrnice, je chybný, jak rovněž uvedly některé vlády, které předložily Soudnímu dvoru svá vyjádření, a že tedy položené otázky nevyžadují odpověď, neboť nejsou relevantní k vyřešení sporu v původním řízení. Podpůrně posoudím specifické stránky obou předběžných otázek pro případ, že by Soudní dvůr mohl hlavní návrh nepřijal.

21. DPH se vyznačuje svou neutralitou ve všech fázích výroby a distribuce. Na základě zásady neutrality smí dotčená osoba nést zátěž DPH pouze tehdy, pokud se tato daň týká zboží nebo služeb, které tato osoba používá pro svou soukromou spotřebu, a nikoliv pro své zdanitelné podnikatelské činnosti⁸. Proto v případě, kdy zboží není použito pro potřeby hospodářských činností osoby povinné k dani,

A – Obecné úvahy a relevance právního předpokladu, na kterém spočívají předběžné otázky

20. DPH je obecná spotřební daň, u které nese daňovou zátěž v plném rozsahu konečný spotřebitel. Až ke konečnému spotřebiteli odvádí osoby povinné k dani, které jsou činné v procesu výroby a distribuce, částky

6 — Viz obecně článek 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3), jehož znění bylo převzato do čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), která zrušila směrnici 62/227, jakož i šestou směrnici. Viz rovněž rozsudek ze dne 11. října 2007, KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, Sb. rozh. s. I-8463, bod 29).

7 — Viz čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Vybírání DPH na výstupu bez toho, aby byl umožněn odpočet DPH odvedené na vstupu, by se rovnalo uložení kumulativní vícefázové daně, jejíž odstranění je jedním ze základních cílů společného systému DPH, jak je uvedeno v osmém bodě odůvodnění směrnice 62/227. Viz rovněž rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24).

8 — Viz zejména rozsudek ze dne 21. dubna 2005, HE (C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 43).

nýbrž k její soukromé spotřebě, nemůže vzniknout žádný nárok na odpočet⁹. A *fortiori* není možný odpočet DPH odvedené na vstupu, pokud souvisí s činnostmi osoby povinné k dani, které nemají hospodářský charakter, a které tedy nespadají do oblasti působnosti šesté směrnice¹⁰.

potřebu jejího podniku, je-li přitom DPH z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná, a jednak pak podle písm. b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku¹².

22. Obtíže mohou vzniknout u takzvaného „smíšeného“ použití, tedy pokud osoba povinná k dani používá zboží nebo služby, které pořídila v rámci své hospodářské činnosti, částečně pro účely svých zdanitelných plnění a částečně pro jiné účely.

23. Šestá směrnice upravuje dva typy smíšeného použití¹¹.

24. K prvnímu typu patří čl. 6 odst. 2 první pododstavec uvedeně směrnice – výslovně uvedený v předkládacím rozhodnutí – který stanoví, že se za poskytování služeb za protiplnění považuje jednak podle písm. a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejich zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro

25. Jak již měl Soudní dvůr příležitost rozhodnout, je cílem čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem¹³. Totiž tím, že plnění uskutečněná bezplatně staví na roveň s plněními uskutečněnými za protiplnění, má písm. a) tohoto ustanovení za cíl zabránit tomu, aby osoba povinná k dani, která mohla odpočíst DPH z nákupu majetku, který je součástí aktiv jejího podniku, unikla zaplacení DPH, pokud odejme tento majetek z majetku podniku pro soukromé účely (nebo k jiným účelům než pro potřebu podniku), a požívala tedy neoprávněné výhody ve vztahu k běžnému konečnému spotřebiteli, který nakupuje zboží a odvádí přitom DPH¹⁴. To samé platí pro čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. b) šesté směrnice, který má zamezit

9 — Viz rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz (C-97/90, Recueil, s. I-3795, body 8 a 9), jakož i výše uvedené rozsudky HE (bod 43) a Uudenkaupungin kaupunki (bod 24).

10 — Viz rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 30). Viz v tomto smyslu také rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny (C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 20).

11 — Viz bod 11 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Charles a Charles-Tijmens.

12 — Je třeba poznamenat, že čl. 6 odst. 2 druhý pododstavec šesté směrnice umožňuje, aby se členské státy odchýlily od ustanovení prvního pododstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže. Ze skutečností uvedených ve spisu nevypývá, že je čl. 6 odst. 2 druhý pododstavec předmětem předkládacího rozhodnutí.

13 — Viz zejména rozsudky ze dne 26. září 1996, Enkler (C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 35), a ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 23), jakož i ze dne 11. prosince 2008, Danfoss a AstraZeneca (C-371/07, Sb. rozh. s. I-9549, bod 46).

14 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Enkler (bod 33) a Hotel Scandic Gåsabäck (bod 23) a Danfoss a AstraZeneca (bod 47).

tomu, aby osoba povinná k dani (nebo její zaměstnanci) mohla získat bez daně služby poskytované touto osobou povinnou k dani, za které by soukromá osoba musela zaplatit DPH¹⁵.

26. Postavení na roveň, na kterém spočívá čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, vede v praxi k tomu, že u osoby povinné k dani, která používá zboží částečně pro účely zdanitelných podnikatelských plnění a částečně pro soukromé účely, a která v okamžiku pořízení zboží obdržela zcela nebo zčásti zpět DPH zaplacenou na vstupu, se má za to, že používá zboží zcela pro účely svých zdanitelných plnění ve smyslu čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice. V důsledku toho má taková osoba povinná k dani v zásadě nárok na odpočet DPH splatné na vstupu při pořízení tohoto zboží ihned a v celém rozsahu¹⁶.

27. Jelikož v tomto případě neexistuje obchodní výměna se třetí osobou nebo protiplnění z její strany, které by mohlo představovat základ daně u DPH – jelikož osoba povinná k dani dodává službu sama sobě – stanoví čl. 11 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, že základem daně je „výše výdajů na

poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“.

28. Použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice poskytuje osobě povinné k dani několik výhod, mezi nimi zejména rozložení zdanění na celou dobu soukromého užívání pořízeného majetku podniku, zatímco DPH odvedená na vstupu při pořízení uvedeného majetku byla odpočtena ihned a v celém rozsahu. Z toho tedy vyplývá, že osoba povinná k dani požívá výhody co se týče hotovostní pozice¹⁷. Ačkoli předkládající soud nevysvětlil, co je ve věci v původním řízení ve hře, není vyloučeno, jak uvedla při jednání

17 — Viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek Wollny (bod 38), jakož i bod 74 výše uvedeného stanoviska ve věci Charles a Charles-Tijmens. Jak toto ustanovení funguje, lze ilustrovat na příkladu. Vycházíme z toho, že osoba povinná k dani pořídila nové vozidlo, jehož doba životnosti může činit 10 let, a které je určeno k používání jak pro podnikatelské, tak i soukromé účely. Čistá kupní cena je 10 000 eur a DPH činí 17,5 %. Předpokládáme rovněž, že první rok je toto vozidlo využíváno ze 40 % pro podnikatelské účely a tudíž ze 60 % pro soukromé účely. Mechanismus čl. 6 odst. 2 šesté směrnice umožňuje odpočíst ihned a v celém rozsahu DPH odvedenou na vstupu, tedy 1 750 eur. Zdanění na výstupu ze soukromého užívání vozidla se vypočítá vydělením kupní ceny deseti (což odpovídá odpisu vozidla) a vynásobením výsledku ročním procentuálním poměrem soukromého užívání, což odpovídá $10\,000/10 = 1000 \times 17,5 \% \times 60 \%$, takže zdanění na výstupu za první rok činí 105 eur. Pokud se používání vozidla pro soukromé účely sníží ve druhém až desátém roce na 30 %, bude daň na výstupu činit za každý z těchto roků 52,5 eur. DPH, která bude muset být odvedena ze soukromého užívání za dobu životnosti vozidla, bude tedy činit $105 + 52,5 \times 9 = 577,5$ eur. Odečte-li se tato částka od odpočtu na vstupu, dospěje se k čistému odpočtu DPH ve výši 1 172,5 eur. Za předpokladu, že by bylo provedeno rozdělení daně na vstupu splatné za vozidlo v okamžiku koupě, mohla by osoba povinná k dani odpočíst pouze poměrnou část, která se vztahuje na použití pro podnikatelské účely, tedy 40 % splatné DPH, čili 700 eur. Pokud se použít pro podnikatelské účely zvyšší a dosáhne ve druhém až desátém roce 70 % (ve stejné míře, jako se v předchozím případě snížilo používání pro soukromé účely), činí celkové užívání pro podnikatelské účely po dobu životnosti vozidla v průměru 67 % během doby životnosti (což odpovídá čistému odpočtu DPH ve výši 1 172,5 eur), ale odpočet na vstupu bude nižší, než by odpovídalo uvedenému užívání. Lze však provést opravu DPH, aby bylo zohledněno skutečné využívání daného zboží. Použití metody upravené v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice tedy poskytuje výhodu ohledně hotovostní pozice osobě povinné k dani, která může ihned a v celém rozsahu odpočíst DPH odvedenou na vstupu, zatímco daň na výstupu je rozložena na dobu životnosti vozidla.

15 — Viz výše uvedené rozsudky Hotel Scandic Gåsabäck (bod 23) a Danfoss a AstraZeneca (bod 48).

16 — Viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Lennartz (bod 26), jakož i Charles a Charles-Tijmens (bod 24).

vláda Spojeného království, že se VNLTO pokouší dovolat u vnitrostátních soudů použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice právě kvůli takové daňové výhodě.

29. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice patří ke druhému typu ustanovení týkajících se smíšeného použití. Podle prvního pododstavce tohoto ustanovení je v případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít pro plnění, která zakládají nárok na odpočet daně (tedy zboží a služeb, které jsou používány k uskutečňování zdanitelných plnění) a plnění, která nárok na odpočet daně nezakládají (tedy plnění osvobozená od daně), odpočitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění¹⁸.

30. Jak uvedl nedávno Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku *Securenta*, který byl několikrát zmíněn během jednání, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice se týká DPH odvedené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje výlučně

spojené s hospodářskými činnostmi, přičemž rozděluje uvedené činnosti na činnosti podléhající dani, které zakládají nárok na odpočet daně, a na činnosti od daně osvobozené, které takový nárok nezakládají. Naopak šestá směrnice neupravuje žádný mechanismus rozdělení částek DPH odvedených na vstupu, kterou jsou zatížena jak plnění hospodářské tak nehospodářské povahy, uskutečňovaná osobou povinnou k dani. Ačkoli tedy členským státům přísluší stanovit takové rozdělení, Soudní dvůr nicméně uvedl, že z hlediska účelu a systematiky šesté směrnice musí členské státy vykonávat svoji posuzovací pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpočet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpočet, tedy, že členské státy musí dbát na to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehospodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností¹⁹.

31. V projednávané věci je třeba připomenout, že z údajů předložených předkládajícím soudem vyplývá, že VNLTO vykonává jako hospodářské činnosti, které spadají do oblasti působnosti šesté směrnice, tak nehospodářské činnosti, tedy prosazování obecných zájmů svých členů, na které se oblast působnosti uvedené směrnice nevztahuje. Podle vysvětlení předkládajícího soudu pořídila VNLTO investiční majetek, přičemž však bez vrácení věci soudu rozhodujícímu ve věci samé není

18 — Podle čl. 17 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice se tento poměrný podíl stanoví pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani v souladu s článkem 19 této směrnice.

19 — Body 33, 35 a 37 výše uvedeného rozsudku.

možné určit, jaká část DPH, která byla odpočtena VNLTO, se týká nabytí takového investičního majetku. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že pořízení tohoto majetku bylo vykázáno jako obecné náklady VNLTO, aniž by tedy bylo přiřazeno výlučně hospodářským činnostem VNLTO uskutečňovaným na výstupu. Předkládající soud se domnívá, že se VNLTO může nicméně dovolávat čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice, takže může odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu při koupi investičního majetku, jelikož podle jeho názoru spadá výkon nehos-
podářských činností ze strany sdružení pod pojem „k jiným účelům než pro potřebu svého podniku“ uvedený ve zmíněném ustanovení. Předkládající soud opírá tento výklad o judikaturu Soudního dvora a především o výše uvedený rozsudek *Charles a Charles-Tijmens*.

osoby, které jsou osobami povinnými k dani²⁰, tvrdí však, že odpočet DPH odvedené na vstupu je vyloučen, pokud je investiční majetek používán k výkonu nehos-
podářských činností – v projednávaném případě v souvislosti s činnostmi týkajícími se obecného prosazování zájmů svých členů. Nizozemská a portugalská vláda dodávají, že na zboží pořízené právnickou osobou povinnou k DPH, které je od okamžiku jeho pořízení používáno k dosažení cíle uvedeného ve stanovách této osoby, nelze nahlížet tak, že se jedná o zboží používané k soukromým účelům nebo k jiným účelům než pro potřeby podniku.

32. Ve svých písemných vyjádřeních nizozemská a portugalská vláda důrazně zpochybnily předpoklad, na kterém spočívají před-
běžné otázky. Nizozemská vláda při jednání zopakovala tuto výhradu, kterou rovněž podpořil zástupce vlády Spojeného království. Tyto vlády sice nezpochybňují, že se právnická osoba, která je osobou povinnou k DPH, může dovolávat čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice stejně jako fyzické

33. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že totiž z výše uvedeného rozsudku *Securenta* – který se týkal společnosti, která vykonávala jak hospodářské činnosti, za které odváděla DPH, a nehos-
podářské činnosti, na které se DPH nevztahovala, a která požadovala odpočet DPH odvedené na vstupu, která zatěžovala výdaje, jež nebyly spojeny s žádnými určitými

20 — Je třeba připomenout jednak, že čl. 4 odst. 1 šesté směrnice definuje široce pojem osoby povinné k dani, a jednak, že její čl. 6 odst. 2 první pododstavec stanoví také využívání zboží nebo služeb pro potřeby zaměstnanců osoby povinné k dani, přičemž oba tyto prvky mluví ve prospěch domněnky, že se posledně uvedený článek použije také na právnické osoby povinné k dani, na rozdíl od toho, co tvrdila nizozemská vláda ve svém písemném vyjádření, které bylo na základě otázek položených Soudním dvorem při jednání náležitě opraveno. Konečně, zásada neutrality brání zejména tomu, aby s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, bylo v oblasti vybírání DPH zacházeno rozdílně; viz v tomto smyslu, obdobně, rozsudek ze dne 7. září 1999, *Gregg* (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 20).

činnostmi na výstupu – vyplývá, že „DPH, kterou byly zatíženy na vstupu výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, nemůže zakládat nárok na odpočet, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své ne hospodářské povaze nespádají do rozsahu působnosti šesté směrnice“²¹.

34. V důsledku toho lze odpočet DPH odvedené na vstupu připustit pouze tehdy, pokud vzniklé výdaje mohou být přičteny hospodářské činnosti na výstupu osoby povinné k dani²².

35. V projednávané věci však předkládající soud zjevně vykládá čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice tak, že z obecného pravidla, které právě bylo připomenuto, je možná odchylka. Zdá se, že tak staví na roveň využívání investičního majetku osobou povinnou k dani částečně pro účely uskutečňování ne hospodářských činností s využíváním investičního majetku, který je součástí aktiv podniku, takovou osobou povinnou k dani „k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“ ve smyslu čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice.

36. Domnívám se, že tento druh argumentace lze přijmout jen částečně.

37. Je pravda, že čl. 6 odst. 2 šesté směrnice tím, že stanoví, že se za poskytování služeb za protiplnění považují a spadají tedy do oblasti působnosti uvedené směrnice plnění, která by v zásadě neměla podléhat DPH, je ustanovením představujícím odchylku v systematické šesté směrnice. Soudní dvůr tak k výkladu pojmu „využívání zboží“ obsaženého v čl. 6 odst. 2 prvním pododstavci písm. a) šesté směrnice uvedl, že využívání zboží pro soukromou potřebu [...] podléhá výjimečně zdanění a vyvodil z toho, že pojem „využívání zboží“ musí být vykládán úzce a zahrnuje pouze využívání samotného zboží²³.

38. Článek 6 odst. 2 šesté směrnice tedy nemůže vytvářet obecné pravidlo, podle něhož plnění, na která se nevztahuje DPH, se považují za plnění, která spadají do jeho oblasti působnosti. Jak správně uvedla při jednání vláda Spojeného království, takový výklad čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, podle něhož by byl tento článek ustanovením zakládajícím obecné pravidlo, by vedl k tomu, že by byl svého významu zbaven čl. 2 odst. 1 uvedené směrnice.

21 — Bod 30.

22 — Tamtéž (bod 31).

23 — Rozsudek ze dne 25. května 1993, Mohsche (C-193/91, Recueil, s. I-2615, body 13 a 14), jakož i výše uvedený rozsudek Enkler (bod 34).

39. V této fázi je třeba prošetřit situace, na které se vztahuje čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

splněna je, a je to tedy třeba považovat pro účely této analýzy za nesporné²⁶.

40. Při použití tohoto ustanovení musí být splněny v podstatě tři kumulativní podmínky.

41. Zaprvé zboží musí být pořízeno osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a to jako součást aktiv jejího podniku. Tato podmínka znamená, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje plnění pro soukromé účely, nejedná jako osoba povinná k dani ve smyslu šesté směrnice²⁴. Tato podmínka také znamená, že navzdory užívání investičního majetku jak pro soukromé, tak pro podnikatelské účely, vylučuje celkové zahrnutí uvedeného majetku do soukromého majetku osoby povinné k dani možnost odpočtu DPH odvedené při jeho pořízení²⁵.

42. Ačkoli z předkládacího rozhodnutí nelze bez pochybností vyvodit, zda se v něm uvedený investiční majetek stal součástí aktiv podniku a že byl tedy určen k hospodářským činnostem osoby povinné k dani, zdá se nicméně, že předkládající soud, který jediný je příslušný k posouzení skutkového stavu projednávaného případu, vychází z toho, že tato podmínka ve věci v původním řízení

43. Zadruhé čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice vyžaduje, že DPH z dotyčného zboží musí být plně nebo zčásti odpočitatelná. Tato podmínka vykládaná rovněž ve světle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice znamená mimo jiné, že osoba povinná k dani, ačkoli jedná jako taková, která pořizuje zboží pro účely činnosti osvobozené od DPH podle šesté směrnice, se nebude moci dovolávat použití čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, i když toto zboží využívá rovněž částečně pro soukromé potřeby.

44. Zatřetí dotčené zboží, které se stalo součástí majetku podniku, musí být využíváno pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejich zaměstnanců, popřípadě „obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“.

24 — Viz rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 17 a 18), jakož i rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 24).

25 — Rozsudek Bakcsi (bod 27).

26 — Pokud by totiž byl investiční majetek považován pouze za částečně zahrnutý mezi aktiva podniku, nevystaly by předběžné otázky, jelikož v souladu s judikaturou jedná subjekt jako osoba povinná k dani pouze v mezích užívání tohoto majetku k podnikání [viz zejména výše uvedený rozsudek HE, (body 46 a 47)]. Odpočet DPH na vstupu při pořízení investičního majetku by tedy byl možný pouze v rozsahu jeho využívání pro účely podnikání.

45. Vzhledem ke znění čl. 6 odst. 2 šesté směrnice vede výraz „k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“, uvedený příslovcem „obecněji“, k rozšíření obou prvních situací, na které se toto ustanovení použije, tedy když se, pokud jde o situaci uvedenou pod písm. a) tohoto ustanovení, zboží, které se stalo součástí aktiv podniku, využívá „pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců“.

povinné k dani i mimo využívání pro soukromé potřeby.

48. Na tuto otázku je však třeba podle mého názoru zejména z hlediska judikatury odpovědět záporně.

46. V tomto ohledu se nejprve zdá důvodným mít za to, že vzhledem k cílům a systematické šesté směrnice má pojem „podnik“ uvedený v čl. 6 odst. 2 prvním pododstavci šesté směrnice hmotný obsah, tedy, že se vztahuje k hospodářské činnosti osoby povinné k dani. Proto se mi zdá dostatečné uvést, že je použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice vyloučeno, pokud osoba povinná k dani využívá investiční majetek jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená od daně v rámci své hospodářské činnosti. Ačkoli se zde jedná o smíšené použití stejného zboží, spadá tato situace nicméně pod čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, který, jak již bylo uvedeno, stanoví, že odpočet DPH odvedené na vstupu je přípustný jen pro podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu zdanitelných plnění. Pojem „k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku“ může tedy nanejvýš zahrnovat pouze jiné účely než je hospodářská činnost osoby povinné k dani.

49. Zprv se nezdá, že Soudní dvůr ve své judikatuře nahlíží na využívání zboží „k jiným účelům než pro potřebu podniku“ jako na případ využívání pro jiné než pro soukromé potřeby. Soudní dvůr tak rozhodl, že „ze *systematiky* šesté směrnice vyplývá, že čl. 6 odst. 2 písm. a) [této směrnice] zamýšlí vyhnout se nezdanění zboží, které se stalo součástí aktiv podniku, využívaného pro soukromé účely“²⁷.

50. Zadruhé je třeba připomenout, že ve výše uvedeném rozsudku *Securenta* Soudní dvůr uvedl, že ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody a kritéria, které členské státy musí uplatnit, pokud přijímají ustanovení umožňující rozdě-

47. Dále vzniká otázka, zda toto konstatování musí vést k závěru, že se čl. 6 odst. 2 šesté směrnice vztahuje na využívání zboží, které se stalo součástí aktiv podniku, pro potřeby všech nehospodářských činností osoby

27 — Viz rozsudek ze dne 27. června 1989, *Kühne* (50/88, Recueil, s. 1925, bod 8); výše uvedený rozsudek *Mohsche* (bod 8); rozsudky ze dne 16. října 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 25); ze dne 11. září 2003, *Cookies World* (C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 56), a výše uvedený rozsudek *Wollny* (bod 31) (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska). Viz rovněž bod 42 stanoviska generální advokátky Sharpston předneseného dne 23. října 2008 ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek *Danfoss a AstraZeneca* (C-371/07). Viz rovněž k čl. 6 odst. 2 prvnímu pododstavci písm. b) šesté směrnice výše uvedený rozsudek *Fillibeck* (bod 25).

lení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda odpovídající výdaje připadají na hospodářské nebo nehopodářské činnosti²⁸. Soudní dvůr nicméně rozhodl, že členské státy, které jsou zejména vázány zásadou daňové neutrality, na které spočívá společný systém DPH, musí při výkonu své posuzovací pravomoci zaručit, že se odpočet uskuteční pouze u podílu DPH připadajícího na hodnotu plnění, která zakládají nárok na odpočet²⁹. Zdá se však pochybné, že Soudní dvůr – pokud nahlížel na čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice jako na ustanovení, podle něhož je za poskytování služeb za protiplnění považováno využívání investičního majetku, který tvoří součást aktiv podniku, pro nehopodářské účely, takže osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu při jeho pořízení – jednak stanovil, že členským státům přísluší přijmout pravidla týkající se rozdělení DPH na vstupu, která zatěžuje výdaje spojené jak s hospodářskými, tak nehopodářskými činnostmi, a jednak *požadoval* od těchto členských států, aby zajistily, že odpočet DPH bude odpovídat pouze podílu DPH připadajícímu na hodnotu plnění, která zakládají nárok na odpočet.

51. Kdyby Soudní dvůr vykládal čl. 6 odst. 2 šesté směrnice jako obecnou odchylku od článku 17 šesté směrnice, byla by jeho posouzení, která provedl ve výše uvedeném rozsudku *Securenta*, přinejmenším jemněji odstupňována, ne-li zcela nahrazena jistými úvahami týkajícími se čl. 6 odst. 2 šesté

směrnice. V souladu s judikaturou totiž nic nebránilo Soudnímu dvoru podat výklad tohoto ustanovení, ačkoli nebylo v předběžných otázkách položených ve věci *Securenta* výslovně uvedeno³⁰.

52. Předchozí úvahy vedou, zatřetí k tomu, že sdílím názor generální advokátky Sharpston ve výše uvedené věci *Danfoss a AstraZeneca*, podle něhož je cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice zahrnout využití, která vůbec nepatří mezi využití týkající se zdanitelné činnosti podniku³¹ a která tedy nijak neslouží, přímo ani nepřímo, zájmům podniku.

53. Přitom současné využívání zboží pro účely nehopodářských činností osoby povinné k dani, a jeho využívání pro její zdanitelné hospodářské činnosti může v řadě situací, na rozdíl od soukromého využívání tohoto zboží, sloužit přímo nebo nepřímo, zájmům podniku. Pokud by bylo připuštěno rozšíření oblasti působnosti čl. 6 odst. 2 šesté

28 — Výše uvedený rozsudek *Securenta* (bod 33).

29 — Tamtéž (body 36 a 37).

30 — Podle judikatury přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu veškeré prvky pro výklad práva Společenství, které mohou být užitečné při rozhodování věci, která je mu předložena, bez ohledu na to, zda na ně vnitrostátní soud výslovně odkázal ve svých otázkách či nikoli: viz v oblasti použití šesté směrnice, rozsudek ze dne 12. května 2005, *RAL (Channel Islands)* a další (C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 25).

31 — Výše uvedené stanovisko (bod 38) ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek *Danfoss a AstraZeneca*.

směrnice na využívání ve prospěch nehoospodářských činností osoby povinné k dani, vedlo by to rovněž k nutnosti vymezit v každém jednotlivém případě využívání pro skutečné nepodnikatelské účely od využívání služebního potřebám podnikání. Společný systém DPH by se tak stal složitějším, což podle mého názoru obecně neodpovídá duchu šesté směrnice³².

54. Proto mám za to, že výraz „k jiným účelům než pro potřebu podniku“, uvedený v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, nemůže zahrnout jakékoli využívání pro účely nehoospodářských činností osoby povinné k dani³³.

55. Toto posouzení neohrožuje užitečný účinek výrazu „k jiným účelům než pro potřebu podniku“, jelikož tento výraz se může vztahovat na jakékoli využívání pro soukromé účely třetími osobami, které nejsou osobou povinnou k dani nebo jejími zaměstnanci. Jak uvedla portugalská vláda ve svém písemném vyjádření, bylo by tak tomu například u investičního majetku, který by VNLTO využívala jak pro své zdanitelné činnosti, tak

pro soukromé potřeby některého z jejich členů nebo člena jejich vedení. Jak jsem však právě uvedl, toto není situace, na základě které se VNLTO pokouší dovolat použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice.

56. Domnívám se tedy, že výklad čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce a článku 17 šesté směrnice, ze kterého vychází předkládající soud za předpokladu, na němž stojí jeho předběžné otázky, je nesprávný. Mám tudíž za to, že tyto otázky nejsou relevantní pro účely vyřešení sporu ve věci v původním řízení.

57. V důsledku toho navrhuji odpovědět na předkládací rozhodnutí v tom smyslu, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice se nepoužije na využívání investičního majetku, který je součástí aktiv podniku, pro účely nehoospodářských činností osoby povinné k dani.

58. Pouze za předpokladu, že by Soudní dvůr nesoehlasil s tímto posouzením, by bylo namísto odpovědět na specifické stránky, jichž se týká první a poté, případně, i druhá otázka. Tyto otázky tedy posoudím v následujících úvahách pouze podřídně.

32 — Viz obdobně rozsudek ze dne 7. května 1998, Lease Plan (C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 28) v kontextu, ve kterém Soudní dvůr odmítl kritérium umožňující identifikovat existenci stále provozovny, které nebylo možné považovat za „jisté, jednoduché a průchodné kritérium odpovídající duchu šesté směrnice“.

33 — Viz rovněž v tomto smyslu bod 59 výše uvedeného stanoviska ve věci Charles a Charles-Tijmens.

B – *Ke specifickým stránkám první otázky*

59. Jak již bylo uvedeno, předkládající soud se ptá, zda osoba povinná k dani může na základě čl. 6 odst. 2 a článku 17 šesté směrnice učinit součástí aktiv svého podniku neinvestiční majetek i služby používané jak pro účely podniku, tak i k jiným účelům než pro potřebu podniku, a může tedy ihned a v celém rozsahu odpočíst DPH odvedenou při pořízení tohoto zboží a využití těchto služeb.

60. Především je třeba připomenout, že podle judikatury, je-li investiční majetek používán jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má dotčená osoba právo zvolit si pro účely DPH, zda učiní celý tento majetek součástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, a vyloučí jej tak zcela ze systému DPH, anebo zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti³⁴.

61. Jak jsem měl již možnost zmínit, pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem používaným jak

k podnikatelským, tak soukromým účelům jako se zbožím, které je součástí aktiv podniku, je DPH splatná na vstupu při jeho pořízení nebo výstavbě v zásadě odpočitatelná ihned a v celém rozsahu³⁵.

62. Nicméně jelikož je použití pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku považováno za zdanitelné plnění podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice, má osoba povinná k dani, která učinila investiční majetek v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku a která užívá část tohoto majetku pro svou soukromou potřebu, povinnost odvést DPH z částky výdajů vynaložených na toto využívání, což je povinnost, která odpovídá nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu ze všech pořizovacích nebo stavebních nákladů dotčeného investičního majetku³⁶.

63. Nyní vyvstává otázka, zda skutečnost, že tato judikatura Soudního dvora byla rozvinuta v souvislosti se smíšeným použitím investičního majetku, je čistě náhodná, nebo zda pro to existuje zvláštní důvod, který vyplývá z ustanovení čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice.

34 — Viz zejména výše uvedené rozsudky HE (bod 46), Charles a Charles-Tijmens (bod 23), jakož i Wollny (bod 21).

35 — Výše uvedené rozsudky Charles a Charles-Tijmens (bod 24), jakož i Wollny (bod 22).

36 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wollny (body 23 a 24), jakož i uvedená judikatura).

64. Z pouhého znění tohoto posledně uvedené ustanovení nejprve vyplývá, že se tento článek neomezuje na využívání investičního majetku, ale zahrnuje širěji „využívání zboží“.

65. Dále je třeba uvést, že v rámci judikatury k výkladu čl. 6 odst. 2 šesté směrnice Soudní dvůr nikdy nedefinoval pojem „investiční majetek“, na který pravidelně odkazoval.

66. V rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*³⁷, který se týkal výkladu článku 17 druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty³⁸, měl Soudní dvůr za to, jak z hlediska *běžného významu výrazu*, tak jeho funkce v kontextu směrnice 67/228, že pojem „investiční majetek“ se týká majetku, který se, pokud je používán pro účely hospodářské činnosti, vyznačuje svou stálou povahou a hodnotou, které způsobují, že pořizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více účetních období³⁹.

67. Podstatné prvky této definice, tedy stálá povaha tohoto majetku a současné odpisy nákladů na jeho pořízení, byly převzaty Soudním dvorem v rámci výkladu článku 20 šesté směrnice týkajícího se zejména období, během něhož je prováděna oprava odpočtů u investičního majetku⁴⁰, navzdory skutečnosti, že toto ustanovení poskytuje členským státům možnost vymezit obsah pojmu investiční majetek⁴¹.

68. I když se věcné oblasti působnosti čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice a článku 20 téže směrnice nepřekrývají⁴², mají nicméně, jak Soudní dvůr rozhodl, společný účel⁴³, což podle mého názoru může vést k odůvodnění, že podstatné prvky definice „investičního majetku“ ve smyslu článku 20 uvedené směrnice, tedy jeho stálá povaha a současné odpisy nákladů na jeho pořízení – což jsou prvky, které ostatně spadají také pod běžný význam tohoto výrazu – jsou rovněž relevantní, pokud jde o užití tohoto pojmu v judikatuře Soudního dvora v rámci výkladu čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

37 — Rozsudek ze dne 1. února 1977 (51/76, Recueil, s. 113).

38 — Úř. věst. L 71, s. 1303; Zvl. vyd. 09/01, s. 3.

39 — Viz bod 12 výše uvedeného rozsudku.

40 — Rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Centralan Property* (C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 55).

41 — Viz čl. 20 odst. 4 šesté směrnice. Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 6. března 2008, *Nordania Finans a BG Factoring* (C-98/07, Sb. rozh. s. I-1281, bod 32).

42 — Viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek *Uudenkaupungin kaupunki* (body 30 až 34).

43 — Výše uvedený rozsudek *Wollny* (body 35 až 37).

69. Přitom, jak to vyplývá implicitně, avšak nezbytně z judikatury zmíněné v bodě 62 tohoto stanoviska, podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice bude DPH odvedená ze soukromého využívání pořízeného zboží vybrána v okamžiku, kdy dojde ke spotřebě zboží, ze kterého byla odvedena DPH na vstupu. Okolnost, že užívání zboží, které je součástí aktiv podniku, osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu se považuje za poskytování služeb za protiplnění, tj. za plnění, které trvá v čase, totiž směřuje logicky k myšlence, že výběr DPH z nákladů, které jsou nezbytné k uskutečnění tohoto (fiktivního) poskytování služeb, musí být rozložen na splátky⁴⁴. Pokud dojde k případným změnám ohledně části zboží použité osobou povinnou k dani pro soukromé potřeby, bude oprava DPH, kterou dluží osoba povinná k dani z částky výdajů vynaložených na využívání uvedeného zboží v podstatě účinná automaticky⁴⁵, protože se bude měnit v závislosti na skutečném využívání daného zboží pro soukromé účely⁴⁶, a to během celé doby jeho životnosti, nebo dokonce během kratší doby, která se podobá době uvedené v čl. 20 odst. 2 a 3 šesté směrnice, jak to zjevně připouští Soudní dvůr⁴⁷.

70. Jak to v podstatě uvedla nizozemská a portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise, jež odkázaly zejména na bod 88 výše uvedeného stanoviska ve věci, ve které byl vydán rozsudek *Charles a Charles-Tijmens*, je tudíž mechanismus zavedený čl. 6 odst. 2 prvním pododstavcem písm. a) šesté

směrnice smysluplný pouze tehdy, pokud je spotřeba zboží časově rozložena, tedy pokud se týká investičního majetku, a nikoli jiného zboží, jehož spotřeba je v zásadě okamžitá.

71. Ohledně zboží, které nepředstavuje investiční majetek, musí být odpověď podle mého názoru nalezena v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice, tedy že osoba povinná k dani musí provést rozdělení, které odpovídá využívání dotčeného zboží k podnikatelské činnosti nebo k jiným účelům a odpočíst částku DPH, která odráží skutečné využívání uvedeného zboží pro potřeby podniku v okamžiku, kdy je DPH splatná.

72. To samé bude podle mého názoru platit ohledně zboží, které ztratilo svůj rozlišující charakter, když bylo včleněno do investičního majetku po jeho pořízení, a které slouží k zachování jeho hodnoty⁴⁸. Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice se

44 — Viz v tomto smyslu bod 70 stanoviska generálního advokáta Légera ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek *Wollny*.

45 — Viz v tomto smyslu bod 61 výše uvedeného stanoviska ve věci, ve které byl vydán rozsudek *Charles a Charles-Tijmens*.

46 — Viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek *Enkler* (body 36 a 37).

47 — Výše uvedený rozsudek *Wollny* (body 37 a 53).

48 — Viz obdobně rozsudek ze dne 17. května 2001, *Fischer a Brandenstein* (C-322/99 a C-323/99, Recueil s. I-4049, bod 67), pokud jde o výklad čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, který považuje za dodání za protiplnění, pokud osoba povinná k dani použije zboží, které tvoří součást aktiv jejího podniku, pro svou soukromou potřebu anebo použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a DPH z dotčeného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná.

totiž týká pouze využívání samotného zboží, které bylo pořízeno, je-li daň z tohoto zboží odpočitatelná, a nikoli výdajů vynaložených za účelem jeho využívání a údržby⁴⁹.

73. Pokud jde o zboží, které bylo včleněno do investičního majetku po jeho pořízení, které však zvyšuje jeho hodnotu, bez ohledu na skutečnost, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice uvádí pouze případ, kdy byl pořízen investiční majetek, považují v zájmu jednoduchosti společného systému DPH rovněž za vhodnější, aby DPH odvedená na vstupu při pořízení takového zboží byla rozdělena podle pravidla stanoveného čl. 17 odst. 5 šesté směrnice. Jak totiž podrobně uvedla vláda Spojeného království ve svém písemném vyjádření, vzhledem k rozdílům ohledně data pořízení tohoto zboží a jeho předpokládané doby životnosti by použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice vedlo k tomu, že by osoba povinná k dani musela každoročně provádět výpočet DPH na výstupu u každého zboží včleněného do celého investičního majetku, což by bylo zjevně složitým úkolem⁵⁰.

74. Pokud jde o služby, má předkládající soud za to, že rozšíření použitelného režimu na smíšené použití investičního majetku by mohlo případně platit i pro služby, které jsou předmětem odepisování (tedy na „investiční služby“), jelikož se tyto služby z hlediska hospodaření podniku neodlišují od investičního majetku. Komise tento názor sdílí z důvodů spojených s dodržováním zásady rovného zacházení⁵¹, a také vláda Spojeného království se při jednání k tomuto posouzení připojila. Naopak německá, nizozemská a portugalská vláda rozšíření navrhané předkládajícím soudem odmítají. Tyto vlády zejména odkazují na znění čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice. Německá a nizozemská vláda nicméně jak se zdá připouštějí, že služby včleněné do investičního majetku po jeho pořízení by mohly spadat do oblasti působnosti čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice.

75. Úvodem je podle mého názoru třeba toto poslední posouzení odmítnout, a to mimo jiné ze stejných důvodů, které jsem uvedl výše v bodech 72 a 73 tohoto stanoviska ohledně

49 — Výše uvedený rozsudek Kühne (bod 13).

50 — V souladu s metodou popsanou v poznámce pod čarou 17. Vláda Spojeného království tak uvádí příklad jachty (investiční majetek), pořízené v roce 2000, která byla určena v první řadě k pronájmu, avšak také z 20 % ročně využívána k soukromým účelům, a u které osoba povinná k dani vyměnila v roce 2001 stěžeň (s předpokládanou dobou životnosti 15 let, tedy do roku 2016), v roce 2002 dřevěnou palubu (s předpokládanou dobou životnosti deseti let, tedy do roku 2012), v roce 2003 kotvu (s předpokládanou dobou životnosti osmi let, tj. do roku 2011) atd. V tomto případě by osoba povinná k dani musela každoročně dělit čisté náklady na jednotlivé předměty a jejich předpokládanou dobu životnosti a vynásobit získané číslo relevantní vnitrostátní sazbou DPH a procentním podílem soukromého využívání během dotyčného roku.

51 — Komise ve svém vyjádření srovnává případ, kdy podnik pořizuje do vlastnictví vozidla užívaná rovněž pro soukromé potřeby osoby povinné k dani, přičemž tento podnik se zde může dovolávat čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice, s případem, kdy tento podnik pořizuje vozidla formou leasingu, která jsou rovněž užívána pro soukromé potřeby osoby povinné k dani.

zboží včleněného do investičního majetku po jeho pořízení⁵².

76. Pokud jde o rozšíření režimu smíšeného použití investičního majetku na investiční služby, je třeba nejprve poznamenat, že žádné ustanovení šesté směrnice neupravuje využívání investiční služby, učiněné součástí aktiv podniku, osobou povinnou k dani pro soukromé potřeby. Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) této směrnice se totiž jednak vztahuje, jak již bylo dříve uvedeno, výlučně na zboží. Zadruhé, pak čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. b) této směrnice považuje za poskytování služeb za protiplnění pouze poskytování služeb, které bezplatně provádí *osoba povinná k dani* pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, a nikoli poskytování služeb *třetími osobami*⁵³.

77. Vyloučení využívání služeb z oblasti působnosti čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice a zároveň omezení oblasti působnosti prvního pododstavce písm. b) téhož ustanovení na poskytování služeb dodávaných osobou povinnou k dani lze vykládat dvěma lehce odlišnými způsoby.

78. Na jedné straně lze argumentovat, že zákonodárce Společenství měl za to, že využívání služeb poskytovaných třetími osobami osobě povinné k dani pro soukromé potřeby by mělo být řešeno spíše rozdělením částek DPH splatných na vstupu při pořízení investičních služeb mezi podnikatelské využívání a soukromé využívání, než zdaněním na výstupu soukromého využívání odpovídajícím nároku na přímý a celkový odpočet DPH odvedené na vstupu v souladu s čl. 6 odst. 2 prvním pododstavcem písm. a) šesté směrnice.

79. V tomto případě by tedy soukromé užívání investičních služeb, jelikož není považováno za poskytování služeb za protiplnění, nespadlo do oblasti působnosti šesté směrnice a tedy čl. 17 odst. 5 uvedené směrnice, který se týká, jak Soudní dvůr připomněl, pouze rozdělení částek DPH odvedených na vstupu, které zatěžují výdaje spojené výlučně

52 — Viz rovněž výše uvedený rozsudek Mohsche (bod 14). To se tedy netýká služeb používaných k pořízení nebo k výstavbě takového investičního majetku, jakým je nemovitost, které předcházejí tomuto pořízení nebo jsou uskutečňovány současně s tímto pořízením: viz v tomto ohledu rozsudek Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 43) a výše uvedený rozsudek Wollny (bod 24), podle nichž „[...] osoba povinná k dani, která učiní budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku a která užívá část této budovy pro svou soukromou potřebu, má jednak právo na odpočet DPH odvedené na vstupu z celkových nákladů na výstavbu uvedené budovy, a jednak odpovídající povinnost zaplatit DPH z výše výdajů vynaložených na dané užívání“ (kurzíva provedena autorem stanoviska). Viz rovněž výše uvedený rozsudek Wollny (body 27 a 50).

53 — Viz v tomto ohledu výše uvedené rozsudky Hotel Scandic Gåsabäck (bod 23) a Danfoss a AstraZeneca (bod 48), podle nichž „[...] čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice brání tomu, aby osoba povinná k dani nebo její zaměstnanci mohli získat bez daně služby *osoby povinné k dani*, ze kterých by fyzická osoba-nepodnikatel musela zaplatit DPH“ (kurzíva provedena autorem tohoto stanoviska). Viz rovněž bod 22 stanoviska generálního advokáta Jacobse ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Mohsche.

s hospodářskými činnostmi⁵⁴. Za tohoto předpokladu však vyvstává problematika opravy původně odpočtené DPH, pokud během období odpisu investiční služby dojde ke změnám týkajícím se poměrné části investiční služby užívané pro účely podniku (a tedy s tím spojené poměrné části užívané pro soukromé účely), jelikož čl. 20 odst. 2 a 3 šesté směrnice se týká pouze opravy odpočtu daně u investičního majetku.

80. V důsledku toho, a na druhé straně lze mít tedy za to, že při neexistenci ustanovení Společenství týkajících se smíšeného použití investičních služeb, zamýšlel zákonodárce Společenství ponechat členským státům volbu mezi – na jedné straně rozdělením DPH odvedené na vstupu mezi využívání investiční služby pro podnikatelské a soukromé účely, přičemž pak by byla odpočitatelná pouze poměrná část připadající na podnikatelské účely – a na straně druhé položením soukromého užívání na roveň službě poskytované za protiplnění, takže odvod DPH by byl na výstupu rozdělen podle výdajů spojených jak s podnikatelským, tak soukromým využíváním investiční služby.

81. Za tohoto předpokladu se zdá být jasné, že členské státy musí při výkonu své pravomoci nicméně zohlednit účel a systematiku

šesté směrnice, tedy obzvláště dodržet zásadu daňové neutrality, na které spočívá společný systém DPH⁵⁵.

82. Nezávisle na obecné otázce, zda členský stát může právem rozšířit právní úpravu použitelnou na smíšené použití investičního majetku, jak vyplývá z čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice, na smíšené použití investičních služeb, aniž by tím v členských státech došlo k případným narušením hospodářské soutěže a k rozdílům ve výších daňového zatížení, nevyplývá z údajů ve spisu, že nizozemský zákonodárce tuto možnost zvolil. K tomu zmiňuje předkládající soud pouze domněnku, podle níž by členské státy mohly mít *na základě práva Společenství* povinnost rozšířit právní úpravu čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, použitelnou na smíšené použití investičního majetku, na služby včetně investičních služeb. Podle mého názoru je však nutno tuto možnost, jak jsem již uvedl, odmítnout.

83. Každopádně, na rozdíl od toho, co uvedla ve svém vyjádření Komise, se nedomnívám, že zamítnutí použití čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice na smíšené použití investičních služeb by vedlo k daňovému zatížení osoby povinné k dani v souvislosti s využíváním pro podnikatelské účely,

54 — Viz výše uvedený rozsudek *Securenta* (bod 33).

55 — Viz v této souvislosti výše uvedený rozsudek *Securenta* (body 35 a 36).

kteří by bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality. Pokud je totiž pouze část používaná pro soukromé účely považována za neúplatné plnění, zůstává v plném rozsahu možný odpočet DPH odvedené na vstupu týkající se využívání pro podnikatelské účely.

zdanění na výstupu, tedy, jak předkládající soud upřesňuje, zda jednorázově anebo rozděleně v několika zdaňovacích obdobích, a jednak jakým způsobem se určí základ daně pro zboží a služby, které nejsou předmětem žádných odpisů.

84. Ze všech těchto důvodů a pro případ, že by Soudní dvůr měl podat odpověď na specifické stránky první otázky položené předkládajícím soudem, navrhuji, aby tato otázka byla zodpovězena tak, že čl. 6 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje ani na smíšené použití jiného zboží než je investiční majetek, ani na smíšené použití služeb.

C – Ke specifickým stránkám druhé otázky

85. Druhou otázkou položenou předkládajícím soudem je třeba posuzovat pouze za předpokladu, že Soudní dvůr nepřijme můj hlavní návrh ani odpověď na první otázku, kterou podpůrně navrhuji.

86. Jak jsem již totiž zřetelně uvedl, přeje si předkládající soud svou druhou otázkou dozvědět – *pokud se na jiné zboží, než je investiční majetek, jakož i služby, může vztahovat mechanismus upravený v čl. 6 odst. 2 prvním pododstavci šesté směrnice* – jednak v jakém období se musí uskutečnit

87. Pokud jde o část otázky týkající se vzniku daňové povinnosti, nizozemská a portugalská vláda ve svých písemných vyjádřeních uvedly, že jelikož se za poskytování služeb za protiplnění považuje poskytování služeb uvedené v čl. 6 odst. 2 prvním pododstavci písm. a) šesté směrnice, jsou pravidla ohledně vzniku daňové povinnosti shodná. V souladu s čl. 10 odst. 2 první větou šesté směrnice se proto zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vzniká poskytnutím služby⁵⁶. V případě částečného využívání zboží, které bylo učiněno součástí aktiv podniku, k soukromým účelům vzniká tedy daňová povinnost v okamžiku daného využívání. U zboží (a služeb) okamžité spotřeby se jeví jako důvodné, aby byla DPH odvedena jednorázově, tedy v daňovém přiznání osoby povinné k dani za dotyčné zdaňovací období, přičemž členské státy mají podle čl. 22 odst. 4 šesté směrnice pravomoc uvedené období stanovit. Jak uvedla vláda Spojeného království ve svém písemném vyjádření, má tento přístup nejen výhodu jednoduchosti, ale může také zajistit

56 — Je třeba poznamenat, že čl. 10 odst. 2 třetí věta uvedené směrnice poskytuje také členským státům možnost v některých případech stanovit, že se poskytování služeb, která probíhají průběžně po určitou dobu, považují za uskutečněná alespoň po uplynutí jednoletého období. Tato možnost, na kterou také odkázala nizozemská vláda ve svém písemném vyjádření ohledně poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, byla do šesté směrnice zavedena až při přijetí směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, kterou se mění směrnice 77/388 (Úř. věst. L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01, s. 338), jejíž ustanovení měla být členskými státy provedena nejpozději dne 31. prosince 2001. Článek 10 odst. 2 třetí věta se tedy *ratione temporis* nepoužije na skutkové okolnosti sporu v původním řízení, které se u VNLT týkají, jak již bylo uvedeno, pouze daňového roku 2000.

rovné zacházení s konečným spotřebitelem, který nemůže rozložit dopad DPH na období delší než je období skutečného využití zboží nebo služby, které jsou spotřebovány okamžitě.

vynaložených osobou povinnou k dani. Tento pojem odpovídá výdajům, které jsou spojeny se zbožím jako takovým⁵⁸, ale i výdajům vynaloženým na jeho pořízení, bez nichž by nemohlo k dotčenému užívání pro soukromou potřebu dojít⁵⁹. Soudní dvůr nicméně rozhodl, že šestá směrnice neobsahuje údaje nezbytné pro jednotnou a přesnou definici pravidel určujících výši dotčených výdajů, a že tedy členské státy mají v případě těchto pravidel určitý prostor pro uvážení, za předpokladu, že zohlední účel a umístění dotčeného ustanovení v rámci struktury šesté směrnice⁶⁰.

88. Pokud jde o investiční služby, mám za to, podobně jako vláda Spojeného království, že nic nebrání možnosti, aby členský stát rozložil zdanění na výstupu po dobu odepisování dotčené služby, nebo podobně, jak to připustil Soudní dvůr ohledně investičního majetku, po dobu kratší, která odpovídá například opravnému období odpočtů upravenému v článku 20 šesté směrnice⁵⁷.

89. Konečně, pokud jde o část předběžné otázky týkající se určení základu DPH pro zboží a služby, které nejsou předmětem odpisu, je třeba připomenout, že na základě čl. 11 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je jím u plnění uvedených v čl. 6 odst. 2 uvedené směrnice výše výdajů na poskytování služeb

90. V tomto ohledu vyplývá z písemného vyjádření nizozemské vlády v podstatě to, že v nizozemských předpisech je stanovení všech prvků, které je třeba zohlednit při výpočtu vyměřovacího základu daně u poskytování služeb uvedeného v čl. 6 odst. 2 směrnice, vázáno na stanovení prvků pro poskytování „běžných“ služeb za protiplnění. Podle mého názoru přísluší předkládajícímu soudu, aby toto tvrzení v původním řízení přezkoumal a posoudil ve světle zásad uvedených v předchozím bodě tohoto stanoviska, zda takové postavení na roveň je v rozsahu, v jakém se vztahuje na určení základu DPH, v souladu obzvláště se zásadou daňové neutrality.

57 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wollny (body 42 a 48).

58 — Výše uvedené rozsudky Enkler (bod 36) a Wollny (bod 27).

59 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wollny (bod 27).

60 — Tamtéž (bod 28).

VI – Závěry

91. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji odpovědět na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podané Hoge Raad der Nederlanden následovně:

„Článek 6 odst. 2 první pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán tak, že se nepoužije na využívání investičního majetku, který tvoří součást aktiv podniku, pro potřeby ne hospodářských činností osoby povinné k dani, které nepodléhají dani z přidané hodnoty.“