

PUFFER

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

23. dubna 2009\*

Ve věci C-460/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 24. září 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 11. října 2007, v řízení

**Sandra Puffer**

proti

**Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

\* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,  
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. října 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za S. Puffer F. Schubertem a W.-D. Arnoldem, Rechtsanwälte, jakož i C. Prodingem, Steuerberater,
  
- za Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz T. Krumenackerem, jako zmocněncem,
  
- za rakouskou vládu J. Bauerem, jako zmocněncem,
  
- za Komisi Evropských společenství K. Grossem a D. Triantafyllou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 11. prosince 2008,

vydává tento

## Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 17 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23; dále jen „šestá směrnice“) a jeho slučitelnosti s obecnou zásadou práva Společenství o rovném zacházení.
  
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi S. Puffer a Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (finanční úřad, expozitura v Linci, dále jen „Unabhängiger Finanzsenat“), jehož předmětem je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), odvedené na vstupu během období od roku 2002 do roku 2003 z nákladů na stavbu budovy, která je zcela začleněna do aktiv podniku paní S. Puffer, ale která je částečně užívána pro soukromé účely.

## Právní rámec

### *Právní úprava Společenství*

- 3 Podle článku 2 šesté směrnice „[p]ředmětem [DPH] je [...] dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

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

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5 Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice považuje za poskytování služeb za protiplnění „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 [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná“.

6 Podle čl. 11 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je základem daně „při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani“.

7 Podle čl. 13 části B písm. b) prvního pododstavce šesté směrnice osvobodí členské státy „pacht nebo nájem nemovitého majetku“ kromě určitých výjimek, které nejsou v projednávané věci relevantní.

- 8 Článek 17 šesté směrnice, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274), stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

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

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

[...]

5. V případě zboží nebo služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

[...]

6. 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 [DPH]. [DPH] 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.

[...]“

- 9 Článek 20 šesté směrnice, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274), stanoví:

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

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

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

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

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

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

Vnitrostátní právní úprava

<sup>10</sup> Ustanovení § 12 odst. 2 bodu 1 a bodu 2 písm. a) Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obrátu z roku 1994, BGBl. 663/1994, dále jen „UstG 1994“), ve znění platném ke dni

přistoupení Rakouské republiky k Evropské unii, tedy ke dni 1. ledna 1995, zněla následovně:

„1. Dodání nebo jiná plnění související s pořízením, stavbou nebo údržbou budov jsou považována za plnění uskutečněná pro účely podniku, pokud protiplnění obdržena výměnou za tato plnění tvoří provozní náklady nebo výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů podle předpisů upravujících daň z příjmu.

2. Za služby poskytnuté pro účely podniku nejsou považována dodání nebo jiná plnění

a) jejichž protiplnění převážně netvoří odpočitatelné výdaje ve smyslu § 20 odst. 1 bodů 1 až 5 Einkommensteuergesetz 1988 (zákon o dani z příjmu z roku 1988, BGBl. 400/1988) nebo § 8 odst.2 a § 12 odst. 1 bodů 1 až 5 Körperschaftsteuergesetz 1988 (zákon o korporační dani z roku 1988, BGBl. 401/1988)“.

<sup>11</sup> Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že vzhledem k tomu, že § 20 odst. 1 body 1 až 5 Einkommensteuergesetz vylučovaly, aby se ze zdanitelného příjmu odpočítávaly náklady na živobytí, včetně nákladů na bydlení, § 12 odst. 2 bod 1 a bod 2 písm. a) UStG 1994 měly za následek, že odpočet DPH byl umožněn pouze u části budovy užívané k podnikatelským účelům, a nikoli u části užívané k soukromým bytovým účelům.

<sup>12</sup> Na základě Abgabenänderungsgesetz 1997 (zákon o změnách daní z roku 1997, BGBl. I, 9/1998, dále jen „AbgÄG 1997“) byl jednak změněn § 12 odst. 2 bod 1 UStG 1994 v tom

smyslu, že smíšeně užívané nemovitosti mohou být zcela začleněny do aktiv podniku. A dále tento zákon stanovil v § 6 odst. 1 bodu 16 ve spojení s § 6 odst. 2 a § 12 odst. 3 UStG 1994, že užívání částí budov k soukromým bytovým účelům představuje „plnění osvobozené od daně“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) prvního pododstavce šesté směrnice, u kterého je tak vyloučen odpočet.

- 13 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že úmyslem rakouského zákonodárce bylo zachovat těmito změnami u částí budov užívaných k soukromým bytovým účelům vynětí z možnosti odpočíst DPH a přitom uznat možnost, která vyplývá z rozsudku ze dne 8. května 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101), zcela začlenit smíšeně užívanou nemovitost do aktiv podniku.

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

- 14 Sandra Puffer si nechala v období od listopadu 2002 do června 2004 postavit rodinný dům s bazénem. Od roku 2003 užívala tuto nemovitost k soukromým bytovým účelům kromě části, představující přibližně 11 % budovy, kterou pronajímala k podnikatelským účelům.
- 15 Sandra Puffer zcela začlenila tuto nemovitost do aktiv svého podniku a uplatnila plný odpočet DPH na vstupu, která jí byla účtována za stavbu budovy.
- 16 Opravnými výměry DPH za roky 2002 a 2003 Finanzamt (finanční úřad) jednak odmítl zohlednit pro účely odpočtu DPH, která byla odvedena za postavení bazénu. A dále u ostatních stavebních nákladů povolil odpočet DPH uhrazené na vstupu pouze v rozsahu podnikatelského využívání budovy, tedy ve výši 11 %.

- 17 Proti uvedeným výměrům podala S. Puffer odvolání, které bylo Unabhängiger Finanzsenat zamítnuto zejména z důvodu, že vnitrostátní právní úprava stanovila v okamžiku, kdy vstoupila šestá směrnice v platnost pro Rakouskou republiku, vynětí z nároku na odpočet DPH splatné na vstupu ze stavebních nákladů u částí nemovitostí užívaných k soukromým bytovým účelům, a že vnitrostátní zákonodárce si ponechal možnost stanovenou v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice toto vynětí zachovat.
- 18 Sandra Puffer poté podala žalobu proti tomuto rozhodnutí k Verwaltungsgerichtshof. Tvrdí jednak to, že úplným začleněním majetku do aktiv podniku vzniká podle judikatury Soudního dvora nárok na odpočet DPH v plném rozsahu, a jednak to, že podmínky uvedené v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, které umožňují členským státům zachovat vynětí z odpočtů existující v okamžiku vstupu v platnost šesté směrnice, nejsou v projednávané věci splněny.
- 19 Předkládající soud konstatuje, že v rozporu s čl. 17 odst. 2 šesté směrnice neumožňuje rakouská právní úprava plný a okamžitý odpočet DPH, která se vztahuje k nákladům na stavbu smíšeně užívané nemovitosti, která je zcela začleněna do aktiv podniku, a táže se na slučitelnost tohoto ustanovení s obecnou zásadou práva Společenství o rovném zacházení.
- 20 Předkládající soud k tomu uvádí, že plný a okamžitý odpočet DPH vztahující se k nákladům na stavbu takovéto smíšeně užívané nemovitosti a následný výběr DPH z výdajů spojených s tou částí budovy, která je užívána k soukromým bytovým účelům, rozložený na deset let, se rovná poskytnutí „bezúročných půjček“ osobě povinné k dani po tuto dobu, kterou nemůže využít osoba nepovinná k dani.
- 21 Táže se tedy, zda z toho vyplývající finanční zvýhodnění, které vyčísluje na 5 % čistých nákladů na stavbu části nemovitosti užívané k soukromým účelům, vede k nerovnému zacházení mezi osobami povinnými k dani a osobami nepovinnými k dani, jakož i,

v rámci kategorie osob povinných k dani, mezi osobami povinnými k dani, které si postaví nemovitost k čistě soukromým účelům, a těmi, kteří si ji postaví z části pro potřeby svého podniku.

- 22 Předkládající soud se dále táže, zda toto finanční zvýhodnění, které je poskytováno osobám povinným k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění, avšak nikoli těm, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně, může představovat státní podporu ve smyslu článku 87 ES, jestliže je výsledkem vnitrostátního opatření, které provádí šestou směrnicí do vnitrostátního právního řádu, a jestliže si tyto dvě kategorie osob povinných k dani navzájem konkurují.
- 23 Předkládající soud se konečně táže, zda se i přes změny provedené AbgÄG 1997 vztahuje na vnitrostátní právní úpravu, která vylučuje odpočet DPH odvedené na vstupu, čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, jak tvrdí Unabhängiger Finanzsenat.
- 24 Za těchto okolností se Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Porušuje šestá směrnice [...] a zejména ustanovení jejího článku 17 základní práva právního řádu Společenství (zásadu Společenství o rovném zacházení) tím, že vedou k tomu, že osoby povinné k dani mohou nabýt vlastnictví k bytovým objektům pro své soukromé bytové účely (spotřebu) za cenu zhruba o 5 % výhodnější než jiní občané Evropské unie, přičemž absolutní částka tohoto zvýhodnění stoupá bez omezení v závislosti na výši pořizovací ceny nebo stavebních nákladech na příslušný bytový objekt? Dochází k takovému porušení rovněž v důsledku toho, že osoby povinné k dani mohou pro své soukromé bytové účely nabýt vlastnictví k bytovým objektům, které užívají alespoň nepatrnou měrou k podnikání, za cenu zhruba o 5 % výhodnější než jiné osoby povinné k dani, které své soukromé bytové objekty neužívají alespoň v nepatrném rozsahu k podnikání?

- 2) Porušuje vnitrostátní právní úprava, která provádí šestou směrnici, konkrétně pak ustanovení jejího článku 17, článek 87 ES vzhledem k tomu, že přiznává osobám povinným k dani, které provádějí zdanitelná plnění, zvýhodnění popsané v první otázce, jež se vztahuje na bytové objekty, které tyto osoby užívají pro své soukromé bytové účely, zatímco osobám povinným k dani, jejichž plnění jsou od daně osvobozena, toto zvýhodnění upírá?
- 3) Je ustanovení čl. 17 odst. 6 šesté směrnice účinné i tehdy, pokud vnitrostátní zákonodárce změnil ustanovení vnitrostátního práva o vynětí z nároku na odpočet daně (v projednávaném případě § 12 odst. 2 bod 1 UstG 1994) [...], které se mohlo opírat o čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, s výslovným záměrem toto vynětí zachovat, přičemž zachování vynětí z nároku na odpočet by skutečně vyplývalo z UstG, ale z důvodu teprve dodatečně zjistitelného omylu týkajícího se výkladu práva Společenství [tedy čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice] vnitrostátní zákonodárce přijal úpravu, která – posuzována izolovaně – v souladu s právem Společenství [čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, jak byl vyložen ve výše uvedeném rozsudku Seeling] odpočet daně připouští?
- 4) V případě, že bude na třetí otázku odpovězeno záporně:

Může být účinek vynětí z nároku na odpočet daně [pokud jde v projednávané věci o § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994], které je založeno na ustanovení o *statu quo* [...] uvedeném v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, narušen, pokud vnitrostátní zákonodárce změnil jedno ze dvou vzájemně se překrývajících vnitrostátních ustanovení o vynětí z nároku na odpočet daně [tedy § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UstG 1994 a § 12 odst. 2 bod 1 UstG 1994], a v konečném důsledku se jej vzdá, protože shledá, že se dopustil nesprávného právního posouzení?“

## K předběžným otázkám

*K první otázce, která se týká slučitelnosti čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice s obecnou zásadou práva Společenství o rovném zacházení*

- 25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice porušují obecnou zásadu práva Společenství o rovném zacházení tím, že tato ustanovení mohou přiznat osobám povinným k dani, prostřednictvím mechanismu nároku na plný a okamžitý odpočet DPH splatné na vstupu za stavbu smíšeně užívané nemovitosti a následného rozloženého výběru této daně ze soukromého užívání této nemovitosti, finanční zvýhodnění oproti osobám nepovinným k dani a osobám povinným k dani, které užívají svou nemovitost pouze k soukromým bytovým účelům.

### Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 26 Sandra Puffer tvrdí, že podnikatel se může rozhodnout zcela začlenit smíšeně užívaný majetek do aktiv podniku za účelem zachování možnosti odpočíst DPH splatnou na vstupu, pokud užívání uvedeného majetku k podnikatelským účelům následně vzroste.
- 27 Podle ní totiž v případě počátečního, byť i částečného, určení majetku k soukromému užívání a následného začlenění tohoto majetku do aktiv podniku šestá směrnice již jednoznačně neumožňuje odpočet daně splatné na vstupu. Plný a okamžitý odpočet DPH, jakož i rozložený následný výběr DPH ze soukromého užívání uvedeného majetku vyplývá se systému šesté směrnice a Soudní dvůr si je ve své judikatuře vědom aspektů tohoto systému. Není tudíž žádný důvod pochybovat o slučitelnosti uvedeného systému s obecnou zásadou práva Společenství o rovném zacházení.

- 28 Unabhängiger Finanzsenat tvrdí, že čl. 17 odst. 2 písm. a) este směrnice umonuje odpočet DPH splatné na vstupu pouze tehdy, jsou-li zboží nebo služby použity pro čely zdanitelnych plnění podnikatele. Z toho vyplývá, že šestá směrnice nepıznava nárok na odpočet v rozsahu, ve kterém se majetek uıva k soukromym celum.
- 29 Podle něho je totiž třeba nejdıve určit, v souladu s jasnym zněním čl. 17 odst. 2 písm. a) este směrnice, rozsah odpočtu povoleného na základě uıvanı majetku pro čely zdanitelnych plnění. A teprve poté je nutné overit, zda uıvanı asti majetku, která byla původně určena k pouıvanı pro čely zdanitelnych plnění, k soukromym celum musí bít považováno za poskytování služeb za protiplnění podle čl. 6 odst. 2 písm. a) este směrnice.
- 30 Podle Unabhängiger Finanzsenat tudı zalenenı majetku do aktiv podniku ani postavení jakožto podnikatele nemůže samo o sobě zakládat nárok na odpočet DPH splatné na vstupu. Je toho názoru, že se zde jedná pouze o dvě z několika dalıch podmínek, které musí bít splněny.
- 31 Konkrétně, pokud by tyto dvě podmínky byly postačující, vedlo by to k argumentaci v kruhu a narušení soudržnosti systému. V tomto ohledu Unabhängiger Finanzsenat uvádí, že podnikatelé, kterí uskutenujı pouze plnění osvobozená od daně, a kterí tudı nemohou odpoıst v zásadě adnou dan na vstupu, mohou nicméně uplatnit u majetku, který je předmětem smíseného uıvanı, odpočty do výše jeho uıvanı k soukromym celum.
- 32 Unabhängiger Finanzsenat rovněž uvádí, že podnikatelé, kterí uskutenujı zasti plnění osvobozená od daně a zasti zdanitelná plnění, mohou odpoıst DPH pouze z podílu svych zdanitelnych plnění, v souladu s čl. 17 odst. 5 šesté směrnice. Tento podíl se pıtom může znane lišit v závislosti na podílech soukromého a podnikatelského uıvanı.

- 33 Rakouská vláda souhlasila na jednání s výkladem čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, který obhajoval Unabhängiger Finanzsenat. Tato vláda má totiž za to, že znění tohoto ustanovení povoluje pouze odpočty u části nemovitosti určené k užívání pro účely zdanitelných plnění, a nikoli u části určené k soukromému užívání. Podle uvedené vlády není celkem vzato nezbytné odpovědět na první otázku, jelikož při použití tohoto výkladu nevzniká žádný problém, pokud jde o rovné zacházení.
- 34 Komise zdůrazňuje, že se možnost, kterou má osoba povinná k dani, zcela začlenit smíšeně užívaný majetek do aktiv svého podniku opírá o zásadu daňové neutrality sloužící k zajištění svobodného výkonu hospodářských činností bez překážek. Odpovídající povinnost osoby povinné k dani uhradit DPH z částky výdajů vynaložených na soukromé užívání uvedeného majetku, považované za poskytování služeb za protiplnění, má výslovně za cíl zajištění rovnosti zacházení mezi osobami povinnými k dani a osobami, které k dani povinné nejsou.
- 35 Nepatrné finanční zvýhodnění, které mohou mít osoby povinné k dani na základě tohoto systému, jednak vyplývá z jejich hospodářské činnosti a právního postavení, což znamená, že vybírají DPH a odvádí ji správci daně, a jednak je důsledkem skutečnosti, že využívání smíšeně používaného majetku k podnikatelským účelům se může časem zvýšit. Z existence tohoto zvýhodnění tak nelze vyvozovat porušení obecné zásady práva Společenství o rovném zacházení.
- 36 Pouze tehdy, je-li jakékoliv využití k podnikatelským účelům vyloučeno od samého počátku, buď z objektivních důvodů nebo vzhledem k tomu, že osoba povinná k dani sama vyloučila takové využití, nelze majetek začlenit do aktiv podniku a provést odpočet DPH splatné na vstupu, která se k němu vztahuje.
- 37 Mimoto má Komise za to, že zásada rovného zacházení není porušena tím, že osoba povinná k dani, která se nerozhodla pro začlenění majetku do aktiv svého podniku,

nemůže odpočíst DPH splatnou na vstupu, neboť tato osoba tuto možnost měla, ale nevyužila ji. Osoba povinná k dani se přitom nemůže dovolávat nerovného zacházení, jestliže se nerozhodla pro takové začlenění.

- 38 Konečně, rozdílné zacházení s osobami povinnými k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění, a těmi, které uskutečňují plnění osvobozená o daně, podle Komise vlastně vyplývá ze zásady neutrality, která umožňuje odpočet DPH pouze u zdanitelných plnění.

### Odpověď Soudního dvora

- 39 Nejdříve je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že je-li investiční majetek užíván 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 tím ho zcela vyloučí ze systému DPH, anebo zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (rozsudky ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23 a citovaná judikatura, a ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 21).
- 40 Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem užívaným jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům jako s majetkem podniku, je DPH splatná na vstupu při nabytí tohoto majetku v zásadě odpočitatelná okamžitě a v celém rozsahu (výše uvedené rozsudky Charles a Charles-Tijmens, bod 24, a Wollny, bod 22).
- 41 Z ustanovení čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice nicméně vyplývá, že pokud zboží, které tvoří součást aktiv podniku, opravňuje k plnému nebo částečnému odpočtu DPH odvedené na vstupu, je jeho využívání pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro

potřebu jejího podniku považováno za poskytování služeb za protiplnění. Toto využití, které tedy představuje „zdanitelné plnění“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 téže směrnice, je, v souladu s jejím čl. 11 částí A odst. 1 písm. c), zdaňováno na základě výše výdajů vynaložených na poskytování služeb (výše uvedené rozsudky Charles a Charles-Tijmens, bod 25, a Wollny, bod 23).

42 Osoba povinná k dani, která zcela začlení budovu do aktiv svého podniku a užívá část této budovy pro svou soukromou potřebu, má tedy jednak nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z celkových nákladů na stavbu uvedené budovy, a jednak odpovídající povinnost uhradit DPH z částky výdajů vynaložených na dané užívání (výše uvedený rozsudek Wollny, bod 24).

43 Naopak, pokud se osoba povinná k dani rozhodne při nabytí investičního majetku začlenit jej zcela do svého soukromého majetku nebo jej vyhradit pouze částečně pro své hospodářské činnosti, žádný nárok na odpočet nemůže vzniknout, pokud jde o část začleněnou do soukromého majetku (viz, v tomto smyslu, rozsudky Soudního dvora ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, body 8 a 9, a ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 43).

44 V takovém případě rovněž následné užívání k podnikatelským účelům té části majetku, která byla začleněna do soukromého majetku, nemůže mít za následek vznik nároku na odpočet, jelikož čl. 17 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Jak uvedla generální advokátka v bodě 50 svého stanoviska, platné přepisy Společenství neupravují v tomto smyslu žádný opravný mechanismus.

45 V případě investičního majetku, jehož smíšené užívání se může postupem času měnit, by mohl výklad čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice zastávaný Unabhängiger Finanzsenat a rakouskou vládou vést k tomu, že odpočet DPH splatné na vstupu bude odepřen osobě

povinné k dani z pozdějšího zdanitelného užívání k podnikatelským účelům, a to i přes její počáteční úmysl zcela začlenit dotčený majetek do aktiv svého podniku s výhledem na budoucí plnění.

46 V takové situaci by přitom osoba povinná k dani nebyla zcela zbavena daně vztahující se k majetku, který užívá pro účely své hospodářské činnosti, a zdanění jejích podnikatelských činností by vedlo ke dvojímu zdanění v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, jehož je šestá směrnice součástí (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, bod 46, a výše uvedený rozsudek HE, bod 71).

47 Mimoto, i pokud by následně po skutečném využití k podnikatelským účelům té části budovy, které byla původně užívána k soukromým účelům, došlo k vrácení daně splatné na vstupu ze stavebních nákladů, byl by majetek zatížen v některých případech po značně dlouhé období od uskutečnění investičních výdajů do skutečného využití k podnikatelským účelům. Zásada neutrality DPH, pokud jde o daňové zatížení podniku, přitom vyžaduje, aby investiční výdaje vynaložené pro potřeby a cíle podniku byly považovány za hospodářské činnosti, na základě kterých vzniká nárok na okamžitý odpočet DPH splatné na vstupu. Režim odpočtů má totiž za cíl zcela zbavit osobu povinnou k dani zátěže DPH splatné nebo odváděné v rámci všech jejích zdanitelných hospodářských činností (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, body 19 a 23).

48 Konečně, ačkoli Unabhängiger Finanzsenat a rakouská vláda tvrdí opak, výklad čl. 17 odst. 2 šesté směrnice v judikatuře není ani argumentací v kruhu, jak uvedla generální advokátka v bodě 46 svého stanoviska, ani není neslučitelný se systémem šesté směrnice.

49 Osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně, totiž nemohou odpočíst v souladu s uvedeným ustanovením žádnou daň na vstupu, a tudíž

ani nemohou uplatňovat odpočty týkající se využití smíšeně užitého zboží k soukromým účelům.

- 50 Stejně tak, pokud jde o osoby povinné k dani, které uskutečňují jak plnění osvobozená od daně, tak i zdanitelná plnění, neexistuje konflikt mezi podíly soukromého a podnikatelského využívání a odpočitatelným podílem stanoveným v čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.
- 51 Ze systematiky článku 17 uvedené směrnice totiž vyplývá, že pokud se osoba povinná k dani rozhodne při nabytí investičního majetku pro jeho úplné začlenění do aktiv svého podniku, je okamžitý odpočet DPH splatné na vstupu možný u té části DPH, která je úměrná částce týkající se těchto zdanitelných plnění. Pro případ pozdějších změn tohoto poměru stanoví článek 20 šesté směrnice opravný mechanismus. V každém případě, pokud uplatněním článků 17 a 20 uvedené směrnice vznikne nárok na částečný odpočet DPH, osoba povinná k dani se nevyhne, tak jako osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze zdanitelná plnění, rozloženému výběru DPH ze svého soukromého užívání uvedeného majetku.
- 52 Zadruhé je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury spočívá porušení obecné zásady práva Společenství o rovném zacházení v uplatnění odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v uplatnění stejného pravidla na odlišné situace (viz rozsudky ze dne 7. května 1998, *Lease Plan*, C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 34, a ze dne 19. září 2000, *Německo v. Komise*, C-156/98, Recueil, s. I-6857, bod 84).
- 53 Je třeba rovněž připomenout, že zásada daňové neutrality je v oblasti DPH vyjádřením zásady rovného zacházení (rozsudky ze dne 8. června 2006, *L.u.P.*, C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 48 a citovaná judikatura, a ze dne 10. dubna 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, bod 49).

- 54 Kromě toho Soudní dvůr již rozhodl, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) šesté směrnice tím, že považuje soukromé užívání majetku, který byl osobou povinnou k dani začleněn do aktiv jejího podnik, za poskytování služeb, sleduje jednak zajištění rovného zacházení mezi osobou povinnou k dani, která mohla odpočíst DPH při nabytí nebo stavbě uvedeného majetku, a konečným spotřebitelem, který při koupi majetku odvedl DPH, tak, že brání tomu, aby prvně zmíněný byl neoprávněně zvýhodněn vůči druhému, a jednak zajištění daňové neutrality tak, že zaručuje shodu mezi odpočtem DPH na vstupu a výběrem uvedené daně na výstupu (viz, v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Wollny, body 30 až 33).
- 55 Avšak jak uvedl předkládající soud, pokud jde o soukromé využívání smíšeně užívaného investičního majetku, je možné, že samotné uvedené ustanovení nezajistí stejné zacházení mezi osobami povinnými k dani a osobami nepovinnými k dani nebo ostatními osobami povinným k dani, které si pořizují majetek stejné povahy za soukromým účelem, a které tudíž musí z tohoto důvodu okamžitě odvést celou DPH. Nelze totiž vyloučit, že cíl, připomenutý v bodě 47 tohoto rozsudku, zcela zbavit osoby povinné k dani prostřednictvím mechanismu čl. 17 odst. 1 a 2, jakož i čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice zátěže DPH splatné nebo odvedené v rámci všech jejich zdanitelných hospodářských činností, včetně veškerého finančního zatížení majetku během období od uskutečnění investičních výdajů do skutečného využití k podnikatelským účelům, může mít za následek finanční zvýhodnění, pokud jde o soukromé užívání uvedeného majetku těmito osobami povinnými k dani (viz, v tomto smyslu, výše uvedený rozsudek Wollny, bod 38).
- 56 Případný rozdíl v zacházení mezi osobami povinnými k dani a osobami nepovinnými k dani tak vyplývá z uplatnění zásady daňové neutrality, která zajišťuje na prvním místě rovnost v zacházení mezi osobami povinnými k dani. Tento možný rozdíl vyplývá mimo jiné ze skutečnosti, že tyto osoby povinné k dani provádějí takové hospodářské činnosti, jaké jsou uvedeny v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice. Konečně je tento rozdíl spojen se zvláštním postavením osob povinných k dani stanoveným šestou směrnicí, z něhož zejména vyplývá, že jsou v souladu s článkem 21 této směrnice povinny odvádět DPH a mají povinnost ji vybírat.
- 57 Vzhledem k tomu, že tyto charakteristické rysy odlišují situaci osob povinných k dani od situace osob nepovinných k dani, které neprovádí takové hospodářské činnosti,

případný rozdíl v zacházení vyplývá z uplatnění odlišných pravidel na odlišné situace, a nevede tak k žádnému porušení zásady rovného zacházení.

- 58 To samé platí, pokud jde o osobu povinnou k dani, která zcela začlenila investiční majetek do svého soukromého majetku, má-li v úmyslu neprovádět své hospodářské činnosti prostřednictvím tohoto majetku, ale užívá jej k soukromým účelům.
- 59 Osobu povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně, nelze posuzovat jinak, jelikož taková osoba povinná k dani musí nést stejnou zátěž DPH jako osoba nepovinná k dani, a její postavení se tak v zásadě považuje za postavení poslední uvedené osoby.
- 60 Konečně, pokud jde o osoby povinné k dani, které uskutečňují jak plnění osvobozená od daně, tak i zdanitelná plnění, ze závěrů uvedených v bodě 50 tohoto rozsudku vyplývá, že se s nimi zachází, pokud jde o každou z kategorií jejich hospodářských činností, jakož i o soukromé využívání jejich smíšeně užívaného majetku, zcela stejně jako s osobami, které provádí výlučně činnosti spadající pod jednu z těchto kategorií činností nebo využívání.
- 61 Z toho vyplývá, že čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice neporušují obecnou zásadu práva Společenství o rovném zacházení.
- 62 Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na první otázku tak, že čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice neporušují obecnou zásadu práva Společenství o rovném zacházení tím, že tato ustanovení mohou přiznat osobám povinným k dani, prostřednictvím mechanismu nároku na plný a okamžitý odpočet DPH splatné na vstupu z nákladů na stavbu smíšeně užívané nemovitosti a následného rozloženého výběru této daně ze soukromého užívání této nemovitosti, finanční

zvýhodnění oproti osobám nepovinným k dani a osobám povinným k dani, které užívají svou nemovitost pouze k soukromým bytovým účelům.

*Ke druhé otázce, která se týká charakteru státní podpory, pokud jde o finanční zvýhodnění, které spočívá v likviditě a které vyplývá z vnitrostátních opatření provádějících čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice*

- 63 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 87 ES brání vnitrostátnímu opatření, které provádí čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice a které stanoví, že nárok na odpočet DPH splatné na vstupu mají pouze osoby povinné k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění, a nikoli ty, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně, jelikož toto vnitrostátní opatření může přiznat finanční zvýhodnění uvedené v první otázce pouze osobám povinným k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 64 Sandra Puffer má za to, že osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze zdanitelná plnění, osoby, které uskutečňují jak plnění osvobozená od daně, tak i zdanitelná plnění, jakož i osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně, se ve skutečnosti nacházejí ve stejné situaci. Všechny se totiž mohou rozhodnout pro úplné začlenění smíšeně užívaného majetku do aktiv podniku a pro následnou rozloženou úhradu DPH ze soukromého využívání majetku. Podle ní se tudíž nejedná o porušení článku 87 ES.
- 65 Unabhängiger Finanzsenat tvrdí, že jelikož šestá směrnice nepıřiznava nárok na odpočet DPH splatné na vstupu u smísené uızaneho majetku v rozsahu, ve kterém se uıva pro soukromé uıcely, nejedná se o porušení článku 87 ES.

- 66 Komise tvrdí, že ke kvalifikaci jakožto „státní podpory“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES se vyžaduje zejména zásah státu, který zvýhodňuje určité podniky oproti jiným. V projednávané věci přitom tyto dvě podmínky nejsou splněny, jelikož nárok na odpočet DPH splatné na vstupu vyplývá přímo ze šesté směrnice a zvýhodnění poskytnuté příjemcům vyplývá z celkového uspořádání systému DPH.

### Odpověď Soudního dvora

- 67 Podle čl. 87 odst. 1 ES „[p]odpory poskytované v jakékoli formě státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné se společným trhem [...]“.
- 68 Podle ustálené judikatury se pro kvalifikaci jakožto „podpory“ ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES vyžaduje, aby byly splněny všechny podmínky uvedené v tomto ustanovení. Zaprvé se tak musí jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků, zadruhé tento zásah musí být takový, že může ovlivnit obchod mezi členskými státy, zatřetí musí svého příjemce zvýhodnit a začtvrté narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž (rozsudek ze dne 1. července 2008, Chronopost a La Poste v. Ufex a další, C-341/06 P a C-342/06 P, Sb. rozh. s. I-4777, body 121 a 122, jakož i citovaná judikatura).
- 69 Přitom nárok na odpočet DPH splatné na vstupu, jakož i případné finanční zvýhodnění, které se k němu vztahuje, osob povinných k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění, vyplývá přímo z čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, který jsou členské státy povinny provést do svého vnitrostátního práva.

- 70 Jak uvedla generální advokátka v bodě 70 svého stanoviska, omezení nároku na odpočet DPH splatné na vstupu pouze na zdanitelná plnění je nedílnou součástí systému DPH stanoveného právními předpisy Společenství, které musí být provedeny stejným způsobem všemi členskými státy. Vzhledem k tomu, že podmínka státního zásahu není splněna, čl. 87 odst. 1 ES nelze uplatnit.
- 71 Za těchto okolností, a aniž by bylo nutné přezkoumat ostatní tři podmínky, je třeba odpovědět na druhou otázku tak, že čl. 87 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátnímu opatření, které provádí čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice a které stanoví, že nárok na odpočet DPH splatné na vstupu mají pouze osoby povinné k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění, a nikoli ty, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně, jelikož toto vnitrostátní opatření může přiznat finanční zvýhodnění pouze osobám povinným k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění.

*Ke třetí a čtvrté otázce, které se týkají podmínek uplatnění čl. 17 odst. 6 šesté směrnice*

- 72 Podstatou třetí a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda se odchylka stanovená čl. 17 odst. 6 šesté směrnice uplatní, pokud vnitrostátní zákonodárce změní jedno ze dvou ustanovení vnitrostátního práva, která se překrývají a která obsahují vyloučení z nároku na odpočet DPH splatné na vstupu, právním předpisem, který má podle výslovného záměru vnitrostátního zákonodárce zachovat toto vyloučení, ale který – posuzován izolovaně – povoluje odpočty v důsledku omylu týkajícího se výkladu práva Společenství, kterého se dopustil vnitrostátní zákonodárce.

## Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 73 Sandra Puffer má za to, že jelikož se dřívější ustanovení týkala vynětí z nároku na odpočet, zatímco nová ustanovení se týkají začlenění majetku do aktiv podniku, AbgÄG 1997 zavedl legislativní mechanismus, který se zcela liší od toho, který existoval dříve, a to jak svou formou, tak i fungováním a účinky. Podmínky čl. 17 odst. 6 šesté směrnice tedy podle S. Puffer nejsou splněny.
- 74 Sandra Puffer zastává názor, že skutečnost, že § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994 nebyl formálně změněn AbgÄG 1997, je irelevantní, neboť výklad doporučený předkládajícím soudem se značně liší od významu, který toto ustanovení dříve mělo.
- 75 Unabhängiger Finanzsenat má za to, že vzhledem k tomu, že šestá směrnice nepřiznává nárok na odpočet DPH splatné na vstupu u smíšeně užívaného majetku v rozsahu, ve kterém se užívá k soukromým účelům, rakouské právo nerozšiřuje omezení nároku na odpočet DPH splatné na vstupu, takže čl. 17 odst. 6 šesté směrnice není v projednávané věci relevantní.
- 76 Rakouská vláda na jednání tvrdila, že odchylka stanovená v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice se uplatní jak na § 12 odst. 2 bod 1, tak i na § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994.
- 77 Nejdříve je třeba uvést, že tato dvě ustanovení stanoví nezávisle na sobě vynětí z nároku na odpočet DPH splatné na vstupu u částí nemovitostí, které jsou určeny k soukromému využití.

- 78 Dále rakouská vláda uvádí, že § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994 nebyl od vstupu šesté směrnice v platnost nikdy změněn.
- 79 Konečně má za to, že změny provedené AbgÄG 1997 v § 12 odst. 2 bodu 1 UStG 1994 nemají žádný vliv, pokud jde o použitelnost čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, vzhledem k tomu, že záměrem vnitrostátního zákonodárce bylo zachovat stav, který existoval před vynětím z nároku na odpočet DPH s platné na vstupu u částí nemovitostí určených k soukromým bytovým účelům.
- 80 Komise tvrdí, že ve vztahu k dřívější právní úpravě nepředstavují změny zavedené AbgÄG 1997 rozšíření ani omezení vynětí z nároku na odpočet DPH, ale vedou ke stejnému výsledku, tedy k vynětí z nároku na odpočet DPH z nákladů na stavbu smíšeně užívaných nemovitostí v rozsahu, ve kterém jsou užívány k soukromým účelům.
- 81 Avšak starší i nový legislativní mechanismus umožňující dosáhnout téhož výsledku se podle Komise liší. Vzhledem k tomu, že se logika nového mechanismu liší od logiky staršího mechanismu, nelze dojít k závěru o zachování „stávající právní úpravy“ ve smyslu čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. V tomto ohledu je případný omyl vnitrostátního zákonodárce ohledně slučitelnosti nového mechanismu se šestou směrnicí irelevantní.

### Odpověď Soudního dvora

- 82 Je třeba připomenout, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice výslovně a jasně stanoví zásadu odpočtu částek fakturovaných jako DPH u zboží nebo služeb dodaných osobě povinné k dani, jsou-li tyto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění.

83 Zásada nároku na odpočet DPH nicméně podléhá derogačnímu ustanovení v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, zejména pak derogačnímu ustanovení v jeho druhém pododstavci. V tomto ohledu platí, že vzhledem k tomu, že žádný z návrhů předložených Komisí Radě podle čl. 17 odst. 6 prvního pododstavce šesté směrnice nebyl posledně uvedeným orgánem přijat, mohou členské státy nadále zachovat své vnitrostátní předpisy existující v oblasti DPH v době vstupu šesté směrnice v platnost (rozsudky ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 19, a ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 44).

84 Ačkoli přísluší v zásadě vnitrostátnímu soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících k datu stanovenému aktem Společenství, může Soudní dvůr poskytnout výkladové prvky pojmu z práva Společenství, který představuje referenční pojem pro použití režimu Společenství upravujícího odchylky na vnitrostátní právní předpisy existující ke stanovenému datu (rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 40).

85 V tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté následně po takto stanoveném datu není pouze z tohoto důvodu automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky zavedeného dotčeným aktem Společenství (výše uvedený rozsudek Holböck, bod 41). Pokud je totiž po vstupu v platnost šesté směrnice právní úprava členského státu změněna tak, že je omezen rozsah existujících vynětí, a tímto se přibližuje cíli šesté směrnice, je třeba mít za to, že se na tuto právní úpravu vztahuje odchylka stanovená v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice a že neporušuje čl. 17 odst. 2 této směrnice (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 22, a Metropol a Stadler, bod 45).

- 86 Naopak vnitrostátní právní úprava nepředstavuje odchylku povolenou čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem šesté směrnice a porušuje čl. 17 odst. 2 tohoto posledně uvedeného předpisu, pokud má po vstupu šesté směrnice v platnost za následek rozšíření rozsahu existujících vynětí a tím se vzdaluje cíli této směrnice (viz rozsudek ze dne 14. června 2001, Komise v. Francie, C-40/00, Recueil, s. I-4539, bod 17, a výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 46).
- 87 Je tedy třeba mít za to, že na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo se omezuje na to, aby omezilo nebo zrušilo překážku výkonu práv a svobod Společenství obsaženou v předchozích právních předpisech, se vztahuje odchylka stanovená v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Naopak právní předpisy, které vycházejí z logiky odlišné od logiky předchozího práva a které zavádějí nové postupy, nemohou být pokládány za právní předpisy existující k datu stanovenému dotčeným aktem Společenství (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 11. září 2003, Cookies World, C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 63, a *per analogiam* výše uvedený rozsudek Holböck, bod 41).
- 88 Šestá směrnice vstoupila v platnost pro Rakouskou republiku dnem přistoupení tohoto státu k Evropské unii, tedy dnem 1. ledna 1995. Právě toto datum je tedy relevantní pro účely uplatnění čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice, pokud jde o tento členský stát.
- 89 Předkládající soud upřesnil, že ke dni vstupu v platnost šesté směrnice pro Rakouskou republiku § 12 odst. 2 bod 1 a bod 2 písm. a) UStG 1994 měl za následek, že odpočet DPH byl povolen pouze u části budovy užívané k podnikatelským účelům, a nikoli u části užívané k soukromým bytovým účelům.
- 90 Podle uvedeného soudu z § 12 odst. 2 bodu 1 UStG 1994 zejména vyplývá, že pokud tento předpis vstoupí v platnost, budou plnění související se stavbou budov považována

za plnění uskutečněná pro účely podniku pouze tehdy, pokud protiplnění obdržena výměnou za tato plnění budou tvořit provozní náklady nebo výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů.

- 91 Zdá se tedy, že v době vstupu šesté směrnice v platnost rakouské právo v zásadě omezovalo možnost začlenění do aktiv podniku smíšeně užívané budovy pouze na části nemovitosti užívané k podnikatelským účelům.
- 92 Předkládající soud rovněž uvedl, že AbgÄG 1997 jednak změnil § 12 odst. 2 bod 1 UStG 1994 v tom smyslu, že smíšeně užívané nemovitosti mohou být zcela začleněny do aktiv podniku, a jednak stanovil v § 6 odst. 1 bodu 16, ve spojení s § 6 odst. 2 a § 12 odst. 3 UStG 1994, že užívání částí budov k soukromým bytovým účelům představuje „plnění osvobozené od daně“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) prvního pododstavce šesté směrnice, vylučující odpochty.
- 93 Je tudíž třeba dojít k závěru, že i když nelze vyloučit, že dřívější a nová právní úprava vedou v podstatě k totožným výsledkům, vychází nová právní úprava z logiky, která je odlišná od logiky dřívější úpravy, a zavádí nové postupy, takže ji nelze považovat za právní úpravu existující ke dni vstupu v platnost šesté směrnice.
- 94 V tomto ohledu je irelevantní, jak uvedla generální advokátka v bodě 77 svého stanoviska, zda vnitrostátní zákonodárce provedl změnu dřívější vnitrostátní právní úpravy na základě správného nebo nesprávného výkladu práva Společenství.
- 95 Konečně, co se týče otázky, zda změna § 12 odst. 2 bodu 1 UStG 1994 provedená AbgÄG 1997 má rovněž vliv na použitelnost čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice na § 12 odst. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994, u kterého nedošlo k žádným

legislativním změnám, je třeba dojít k závěru, že odpověď závisí na tom, zda jsou uvedená vnitrostátní ustanovení na sobě závislá, či nikoli.

<sup>96</sup> Pokud totiž nelze bod 2 písm. a) § 12 odst. 2 UStG 1994 uplatnit nezávisle na bodu 1 téhož § 12 odst. 2, neslučitelnost uvedeného bodu 1 tudíž ovlivní rovněž uvedený bod 2 písm. a). Pokud jde nicméně o ustanovení, které může nalézt nezávislé uplatnění, které existovalo ke dni vstupu v platnost šesté směrnice a které nebylo od té doby změněno, odchylka stanovená v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice se na toto ustanovení uplatní.

<sup>97</sup> Je na vnitrostátním soudu, aby vymezil působnost dotčených vnitrostátních ustanovení.

<sup>98</sup> Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na třetí a čtvrtou otázku tak, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že odchylka, kterou stanoví, se neuplatní na vnitrostátní ustanovení, které mění právní úpravu existující v době vstupu v platnost této směrnice, které vychází z logiky, která je odlišná od logiky dřívější úpravy, a které zavádí nové postupy. V tomto ohledu je irelevantní, zda vnitrostátní zákonodárce provedl změnu starší vnitrostátní právní úpravy na základě správného nebo nesprávného výkladu práva Společenství. Zda taková změna vnitrostátního ustanovení má rovněž vliv na použitelnost čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice na jiné vnitrostátní ustanovení, závisí tom, zda jsou uvedena vnitrostátní ustanovení na sobě závislá, či nikoli, což musí určit vnitrostátní soud.

## K nákladům řízení

- 99 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 17 odst. 2 písm. a) a čl. 6 odst. 2 písm. a) 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 neporušují obecnou zásadu práva Společenství o rovném zacházení tím, že tato ustanovení mohou přiznat osobám povinným k dani, prostřednictvím mechanismu nároku na plný a okamžitý odpočet daně z přidané hodnoty splatné na vstupu z nákladů na stavbu smíšeně užívané nemovitosti a následného rozloženého výběru této daně ze soukromého užívání této nemovitosti, finanční zvýhodnění oproti osobám nepovinným k dani a osobám povinným k dani, které užívají svou nemovitost pouze k soukromým bytovým účelům.
  
- 2) Článek 87 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátnímu opatření, které provádí čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice 77/388 a které stanoví, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty splatné na vstupu mají pouze osoby povinné k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění, a nikoli ty, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně, jelikož toto vnitrostátní opatření může přiznat finanční zvýhodnění pouze osobám povinným k dani, které uskutečňují zdanitelná plnění.

- 3) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že odchylka, kterou stanoví, se neuplatní na vnitrostátní ustanovení, které mění právní úpravu existující v době vstupu v platnost této směrnice, které vychází z logiky, která je odlišná od logiky dřívější úpravy, a které zavádí nové postupy. V tomto ohledu je irelevantní, zda vnitrostátní zákonodárce provedl změnu starší vnitrostátní právní úpravy na základě správného nebo nesprávného výkladu práva Společenství. Zda taková změna vnitrostátního ustanovení má rovněž vliv na použitelnost čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice 77/388 na jiné vnitrostátní ustanovení, závisí tom, zda jsou uvedená vnitrostátní ustanovení na sobě závislá, či nikoli, což musí určit vnitrostátní soud.

Podpisy.