STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 17. března 2005 [1]

I – Úvod

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku týkající se výkladu ustanovení šesté směrnice o DPH 77/388/EHS [2] (dále jen „šestá směrnice"). Ve sporu v původním řízení je třeba přezkoumat daňové zacházení týkající se řady transakcí s budovou Harrington Building, kterou nechala postavit univerzita Central Lancashire Higher Education Corporation (dále jen „Univerzita").

2. Protože Univerzita poskytuje ve velké míře plnění osvobozená od DPH, mohla si z nákladů na postavení budovy odečíst DPH pouze z malé části jako daň na vstupu. Univerzita tedy několikrát převedla a pronajala tuto budovu soukromoprávním společnostem, mezi nimi žalobkyni ve sporu v původním řízení, jejichž jediným společníkem je přímo nebo nepřímo Univerzita. Zda tyto transakce vedou k tomu, že může být daň na vstupu přece jen ještě odečtena, záleží do značné míry na výkladu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice, který upravuje opravu odpočtů v případě převodu investičního majetku během určitého časového období („dodání" ve smyslu čl. 20 odst. 3 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice).

3. V návaznosti na řízení v současnosti projednávaná u Soudního dvora [3] navrhla Komise také v projednávaném případě použít zásadu zabraňující zneužití práv.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Šestá 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).

3 — Věci Halifax a další (C-255/02), BUPA Hospitals a další (C-419/02) a University of Huddersfield Higher Education Corporation (C-223/03).

II – Právní rámec

A – *Relevantní předpisy šesté směrnice*

4. Podle čl. 2 odst. 1 je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

5. Článek 4 odst. 3 poskytuje členským státům možnost považovat za osobu povinnou k dani také každého,

„kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

a) poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlením a pozemků, na nichž stojí. Členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymezit výraz ‚pozemky, na nichž stojí'.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního poskytnutí nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne dalšího poskytnutí, pokud tato období nepřekračují dobu pěti, popřípadě dvou let [...]"

6. Pojem dodání je v čl. 5 odst. 1 definován jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník". Přitom mohou členské státy v souladu s čl. 5 odst. 3 za hmotný majetek považovat následující práva:

„a) určitá práva k nemovitostem,

b) věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti,

c) akcie nebo podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části."

7. Článek 13 obsahuje obsáhlý katalog osvobození od daně v tuzemsku:

— Podle čl. 13 části A odst. 1 písm. i) je vysokoškolské vzdělávání a poskytování s ním souvisejících služeb osvobozeno od daně.

— Článek 13 část B písm. b) osvobozuje od daně nájem a pacht nemovitého majetku s výhradou určitých výjimek, ke kterým mohou členské státy přidat ještě další.

— Článek 13 část B písm. g) osvobozuje „dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a)."

8. Článek 13 část C dovoluje členským státům poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění určitých plnění osvobozených od daně, zejména nájmu a pachtu nemovitého majetku.

9. Odpočet daně na vstupu je upraven v článku 17, který zní následovně (výňatek):

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

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na které 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 daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

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

[...]"

10. Klíčová jsou v projednávaném případě ustanovení článku 20 o opravě odpočtů u investičního majetku:

„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 [4].

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

[...]"

B – *Vnitrostátní právní úprava*

11. Relevantní vnitrostátní právní úprava se nachází v zákoně z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (VAT Act 1994)

4 — Možnost prodloužit opravné období u nemovitostí na 20 let byla zavedena teprve směrnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274). Předtím bylo v šesté směrnici stanoveno pouze deset let.

a v nařízeních z roku 1995 o dani z přidané hodnoty VAT Regulations 1995 (SI 1995/2518). Část XV nařízení o dani z přidané hodnoty (nařízení 99 až 111) se vztahuje na daně na vstupu a částečné osvobození. Část XVI (nařízení 112 až 116) upravuje opravu odpočtů. Pro nemovitosti, jako je ta ve sporu v původním řízení, stanoví nařízení 114 opravu po dobu deseti let. Podrobnosti opravy jsou stanoveny v nařízení 115 v souladu s ustanoveními článku 20 šesté směrnice.

III – Skutkový stav, předběžná otázka a řízení

12. Univerzita nechala postavit budovu Harrington Building. Tato nemovitost byla následně předmětem různých transakcí mezi Univerzitou a s ní spojenými soukromoprávními společnostmi. Účast Univerzity má následující strukturu: společnost Centralan Holding Ltd je zcela vlastněna Univerzitou. Tato společnost má dvě dceřiné společnosti, a sice společnost Centralan Properties Ltd (dále jen „Centralan"), která je účastníkem podávajícím opravný prostředek v původním řízení, a společnost Inhoco 546 Ltd (dále jen „Inhoco").

13. Dne 14. září 1994 prodala Univerzita budovu Harrington společnosti Centralan za cenu ve výši 6,5 milionů GBP navýšenou o DPH ve výši 1 370 500 GBP. Převod představoval pro Univerzitu v souladu s čl. 4 odst. 3 šesté směrnice zdaněnou operaci, která není osvobozena od daně podle čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice. Společnost Centralan pronajala budovu zpět Univerzitě na dobu dvaceti let za roční nájemné ve výši 300 000 GBP navýšené o DPH[5].

14. Později převedla společnost Centralan budovu prostřednictvím dvou od počátku v této souvislosti plánovaných plnění. Nejprve pronajala budovu od 22. listopadu 1996 na dobu 999 let (*999 year lease*) společnosti Inhoco za cenu ve výši 6 370 000 GBP a symbolické nájemné, které mělo být zaplaceno pouze na vyžádání. Tento druhý pronájem ponechal nedotčený dvacetiletý nájemní vztah s Univerzitou. Společnost Inhoco tedy nabyla nároku na platby nájemného a nároku na užívání budovy od 21. roku do 999. roku. Proto je toto plnění označeno také jako *reversionary lease*. Přestože společnost Centralan sama o sobě zvolila zdanění pronájmu budovy, byl *999 year lease* osvobozen od daně, protože se u společností Centralan a Inhoco jednalo o propojené právnické osoby ve smyslu přílohy 10 čl. 2 odst. 3A VAT Act 1994[6].

15. O tři dny později, dne 25. listopadu 1996, převedla společnost Centralan (zůstatkové) vlastnické právo k budově (*freehold rever-*

5 — Zdá se, že v tomto ohledu společnost Centralan učinila volbu ve smyslu čl. 13 části C šesté směrnice, takže pronájem odchylně od čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice nebyl osvobozen od daně.

6 — Tato norma byla v platnosti pouze od 30. listopadu 1994 do 26. listopadu 1996.

sion) za cenu ve výši 1 000 GBP navýšenou o DPH na Univerzitu. Pro tuto transakci neplatilo osvobození od daně ve prospěch propojené společnosti. Spíše se jednalo o zdanitelné dodání nové budovy ve smyslu čl. 4 odst. 3 šesté směrnice; podle předpisů Spojeného království je totiž budova považována za novou, pokud není starší tří let.

16. Mezi společností Centralan a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners") došlo po převodu budovy k názorovým neshodám v otázce opravy odpočtů. Commissioners mínili, že dodáním, které má být zohledněno, je *999 year lease* a že je třeba nebrat v potaz následující převod (zůstatkového) vlastnického práva, protože je zanedbatelné. Podpůrně Commissioners uplatňovali, že je třeba provést rozdělení v závislosti na hodnotě obou transakcí. Na základě prvního výkladu by společnost Centralan dlužila Commissioners 796 250 GBP, podle druhého výkladu 796 090 GBP. Společnost Centralan byla naproti tomu toho názoru, že převedla veškerá svá práva k budově Harrington jedině převodem vlastnického práva, takže dluží nanejvýš 943,93 GBP.

17. VAT and Duties Tribunal potvrdil druhé řešení navrhované Commissioners. Proti tomuto rozhodnutí vznesla společnost Centralan odvolání u High Court of Justice (Chancery Division), který usnesením ze dne 23. ledna 2003, došlým dne 13. února 2004, položil Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES následující předběžnou otázku:

„Když v průběhu opravného období stanoveného v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice o DPH osoba povinná k dani prodá budovu, se kterou je nakládáno jako s investičním majetkem, a prodej budovy je uskutečněn prostřednictvím dvou dodání, a sice (i) poskytnutím nájmu budovy na 999 let [osvobozené plnění na základě čl. 13 část B písm. b) směrnice] za cenu 6 milionů GBP, následovaným o tři dny později (ii) prodejem *freehold reversion* [prodej zůstatkového vlastnického práva] [zdanitelné plnění na základě čl. 13 části B písm. g) a čl. 4 odst. 3 písm. a) směrnice] za cenu 1 000 GBP navýšenou o DPH, a která jsou nebo nejsou předurčena v tom smyslu, že jakmile bylo uskutečněno první plnění, není vyhlídka, že by druhé uskutečněno nebylo,

musí být čl. 20 odst. 3 šesté směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že:

a) investiční majetek se považuje až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, o níž se předpokládá, že je plně zdaněná;

b) investiční majetek se považuje až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, o níž se předpokládá, že je plně osvobozená od daně;

nebo

c) investiční majetek se považuje až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, o níž se předpokládá, že je částečně osvobozená od daně podle poměru hodnot zdaněného prodeje *freehold reversion* a nájmu na 999 let osvobozeného od daně?"

18. Dne 16. února 2005 se konala ústní část řízení před Soudním dvorem. Během jednání požádala společnost Centralan o znovuotevření písemné části řízení pro případ, že by Soudní dvůr chtěl použít zásadu zabraňující zneužití práv. Předkládající soud tuto zásadu neuvedl. Ta byla vnesena do řízení teprve Komisí v jejích písemných vyjádřeních.

IV – Argumenty účastníků řízení

19. Společnost Centralan, vláda Spojeného království a Komise předložily v řízení svá vyjádření.

20. Společnost Centralan je toho názoru, že podle jasného znění čl. 20 odst. 3 šesté směrnice záleží při opravě pouze na převodu (zůstatkového) vlastnického práva. Teprve tímto druhým plněním se osoba povinná k dani plně vzdala svých práv k tomuto majetku. Namístě není výklad, který při několika na sebe navazujících převodech na různé příjemce zohledňuje hospodářský význam a ponechává stranou některou operaci jako zanedbatelnou. Podle tohoto ustanovení existuje pouze možnost zdanitelného plnění a plnění osvobozeného od daně. Podle povahy převodu je daň na vstupu zcela odpočitatelná nebo není vůbec odpočitatelná. Poměrné zohlednění několika plnění nemá v čl. 20 odst. 3 oporu.

21. Vláda Spojeného království je toho názoru, že je třeba provést poměrné zohlednění (*apportionment*), je-li dodání zboží ve smyslu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice – jak bylo předurčeno – provedeno ve dvou operacích, z nichž jedna je zdaněná a druhá osvobozená od daně. Řešení zastávané společností Centralan by vedlo k tomu, že by převod musel být považován za zdaněný ve svém celku, ačkoli převod *freehold reversion* představuje méně než 0,02 % hodnoty tohoto majetku.

22. Podle Komise nemůže být nájem na dobu 999 let považován za dodání ve smyslu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice. Podle anglického práva propůjčuje teprve převod *freehold reversion* nabyvateli právo nakládat s nemovitostí jako vlastník. Kdyby byly obě transakce považovány za součásti jednoho dodání, vedlo by to k praktickým obtížím, zejména pokud obě operace nebyly provedeny v jednom časovém úseku opravného období. Komise je ale toho názoru, že je třeba zjistit, zda se nejedná o zneužití práva [7]. Šestá směrnice sice neobsahuje žádné ustanovení o zabránění zneužití práva, přesto se však jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva Společenství. Podle této zásady zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně na vstupu [8].

V – Právní posouzení

23. Je třeba objasnit otázku, jak má být provedena oprava odpočtů podle čl. 20 odst. 3 šesté směrnice, jestliže je nemovitost nejprve pronajata na dobu 999 let za jednorázovou platbu a vlastnictví je tři dny poté převedeno na jinou osobu, přičemž je první operace osvobozena od daně z přidané hodnoty a druhá zdaněná.

24. Předkládající soud navrhuje Soudnímu dvoru tři možné výklady: (a) pouhé zohlednění poslední (zdaněné) transakce, (b) pouhé zohlednění první (od daně osvobozené) transakce, která má větší hospodářský význam, nebo (c) zohlednění obou transakcí poměrně podle hodnoty transakce. Před přezkumem, která z variant nejvíce odpovídá ustanovením směrnice, musí být v této souvislosti krátce objasněna pravidla o opravě odpočtů.

A – *Úvodní poznámky k pravidlům o opravě odpočtů*

25. Právo na odpočet daně na vstupu je nedílnou součástí mechanismu DPH [9]. Pomocí pravidla o odpočtu daně na vstupu má být podnikatel zcela zbaven zátěže DPH,

7 — Komise odkazuje na věci související s otázkou zneužití práva v oblasti DPH (uvedeny v poznámce pod čarou 3).

8 — Komise se v první řadě opírá o definici zneužití práva, kterou Soudní dvůr rozvinul v rozsudku ze dne 14. prosince 2000 ve věci Emsland-Stärke, C-110/99, Recueil, s. I-11569, body 52 a 53. Tento rozsudek se ovšem vztahuje na vývozní náhrady pro zemědělské produkty.

9 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18; ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43, a ze dne 1. dubna 2004, Bockemühl, C-90/02, Recueil, s. I-3303, bod 38.

která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářské činnosti. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (zásada neutrality DPH) [10].

26. Nárok na odpočet tedy předpokládá, že je zúčastněná osoba osobou povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice a že dotčené zboží a služby byly použity pro účely jejich zdanitelných plnění [11]. Nárok nesmí být omezen a uplatní se okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění na vstupu [12]. Podle čl. 10 odst. 2 šesté směrnice vzniká nárok na odpočet daně na vstupu dodáním zboží nebo poskytnutím služby [13].

27. Pokud je zboží pouze z části použito ke zdaněným činnostem, použije se čl. 17 odst. 5 ve spojení s článkem 19 šesté směrnice. Podle těchto ustanovení je třeba stanovit podíl, který odpovídá podílu zdanitelných plnění zúčastněné osoby. Plnění na vstupu jsou v souladu s tímto podílem započítána ke zdanitelným činnostem pouze poměrně, takže nárok na odpočet daně na vstupu je pouze poměrný. Článek 17 odst. 5 a článek 19 šesté směrnice stanoví tímto způsobem širokou shodu mezi rozsahem hospodářské činnosti a nárokem na odpočet daně na vstupu [14].

28. Nárok na odpočet daně na vstupu vzniká velmi brzy, totiž bezprostředně při dodání zboží nebo poskytnutí služby, která jsou plněními na vstupu. Proto může být nezbytné provést opravu odpočtů v souladu s článkem 20 šesté směrnice, pokud se poměr zdanitelných plnění společnosti změnil oproti okamžiku uskutečnění plnění na vstupu.

29. Potřeba provést opravu odpočtů existuje zejména u investičního majetku, protože ten

10 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15, a rovněž rozsudky Gabalfrisa a další, uvedený výše v poznámce pod čarou 9, bod 44, a Bockemühl, uvedený výše v poznámce pod čarou 9, bod 39.

11 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 24.

12 — Viz rozsudky výše uvedené v poznámce pod čarou 9 a rovněž rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27; ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 42, a ze dne 29. dubna 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, Recueil, s. I-5583, bod 35.

13 — Viz rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl, C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 36, a rozsudek Terra Baubedarf-Handel, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 31.

14 — Viz stanovisko generálního advokáta Lenze ze dne 15. února 1996 ve věci Régie dauphinoise; rozsudek ze dne 11. července 1996, C-306/94, Recueil, s. I-3695, 3697, bod 37.

zůstává v majetku podniku po delší časové období[15]. Pro tento majetek proto čl. 20 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že po dobu pěti let je třeba pro každý rok používání znovu stanovit, zda byl majetek ve svém rozsahu využíván pro zdanitelné účely, jak bylo předpokládáno při jeho nabytí. U nemovitostí mohou členské státy prodloužit opravné období až na 20 let. Jestliže dojde k rozdílům mezi rozsahem použití pro zdanitelná plnění v roce nabytí majetku a v posuzovaném roce, je třeba provést opravu odpočtu daně na vstupu. Podle okolností jednotlivého případu musí tedy osoba povinná k dani část daně na vstupu pro posuzovaný rok poměrně uhradit nebo může odečíst další část.

30. Článek 20 odst. 3 šesté směrnice upravuje zvláštní případ, kdy je investiční majetek před uplynutím opravného období dodán třetí osobě, tedy je vyloučen z majetku podniku. Na místo roční opravy potom nastupuje jednorázová oprava pro zbývající opravné období. Určující pro odpočet daně na vstupu je v tomto případě to, zda bylo dodání třetí osobě zdaněno či nikoli.

15 — Viz k odpovídajícím ustanovením druhé směrnice Rady o DPH 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 (Úř. věst. 71 ze dne 14. dubna 1967, s. 1303): rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, s. 113, body 12 a 13.

31. V souhrnu je třeba konstatovat, že pravidla o odpočtu daně na vstupu mají zaručit, že plnění na vstupu zůstanou osvobozená od daně, pokud slouží k výkonu zdanitelných plnění. Celková přidaná hodnota je tím zdaněna pouze jednou při dodání spotřebiteli. Nemá docházet k dodatečnému zdanění nákladů na vstupu. Má být ale také zabráněno ztrátě daňových příjmů v případě, že je odpočet daně na vstupu proveden pro zboží, které ve skutečnosti není (zcela) použito k dosažení zdaněných plnění.

32. Ustanovení o poměrném odpočtu daně na vstupu a o opravě odpočtů směřují k tomu, aby byla v co nejvyšší možné míře zaručena neutralita DPH – můžeme také hovořit o zásadě jediného zdanění. Tato ustanovení, řečeno slovy zástupce společnosti Centralan, zvyšují přesnost odpočtu daně na vstupu.

33. Na druhé straně mají být pravidla pro odpočet daně na vstupu také jasná a proveditelná. Proto se nezohledňuje, v jakém rozsahu je každé jednotlivé zboží použito v souvislosti se zdanitelnými plněními. Spíše je pro odpočet daně na vstupu stanoven podíl podle celkových plnění osoby povinné k dani a poté je tento podíl jednotně použit pro odpočet daně na vstupu pro všechna plnění na vstupu. Pokud jde

o opravu odpočtů, použití zboží nabytého s odpočtem daně na vstupu je tak po delší časové období sledováno pouze u investičního majetku.

B – *Výklad čl. 20 odst. 3 šesté směrnice*

34. S ohledem na výše uvedené cíle ustanovení o odpočtu daně na vstupu a jeho opravě je nyní třeba zjistit, který z možných výkladů těmto cílům odpovídá nejlépe. Východiskem je přitom znění dotčeného článku.

1. Pojem dodání

35. Předpokladem pro použití čl. 20 odst. 3 šesté směrnice je nejprve skutečnost, že je investiční majetek během opravného období *dodán* třetí osobě. Podle názoru společnosti Centralan a Komise představuje dodání pouze převod *freeholdreversion*. Pokud by tomu tak bylo, byly by možnosti výkladu b) a c) od počátku vyloučeny. Spočívají totiž na domněnce, že *999 year lease* představuje rovněž dodání ve smyslu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice.

36. Dodání je v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice definováno jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník". Komise ale s odvoláním na anglické právo uplatňuje, že pouze převod *freehold reversion* s sebou přináší převod vlastnických práv.

37. Tento názor nelze přijmout. Jak Soudní dvůr totiž rozhodl v rozsudku Shipping and Forwarding Enterprise Safe, ze znění čl. 5 odst. 1 šesté směrnice vyplývá,

„že pojem ‚dodání zboží' neodkazuje na převod vlastnictví ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním fakticky nakládala tak, jako by s ním nakládal vlastník toho majetku" [16].

38. Předmětem této věci byla právní konstrukce velmi podobná konstrukci v projednávaném případě. Nejprve bylo převedeno právo neomezeně nakládat s dotčenou nemovitostí (takzvané hospodářské vlastnictví). (Právní) vlastnictví bylo

16 — Rozsudek ze dne 8. února 1990, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8. Viz rovněž rozsudek ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, s. I-1317, bod 32.

převedeno později nezávisle na hospodářském vlastnictví. Soudní dvůr považoval již převod hospodářského vlastnictví za dodání ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.

39. V důsledku toho může také již nájem na dobu 999 let společnosti Inhoco představovat dodání, pokud tím společnost Inhoco získá právo nakládat s nemovitostí jako vlastník. Pro tento výklad svědčí skutečnost, že společnost Inhoco nabyla proti jednorázové platbě právo užívání na velmi dlouhé časové období stejně tak jako nárok na nájemné vyplývající z nájemní smlouvy s Univerzitou na dobu dvaceti let. Nájem na dobu 999 let se tedy velmi blíží převodu hospodářského vlastnictví, o který šlo ve věci Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Konečně zůstává toto zjištění vyhrazeno předkládajícímu soudu, který je příslušný k použití práva ve sporu v původním řízení.

40. Mohli bychom si dokonce položit otázku, zda pouze *999 year lease* představuje dodání, neboť s *freehold reversion* je převedeno natolik vyprázdněné vlastnictví, že již nemůže být řeč o opravdových vlastnických právech. Potom by se uplatnila pouze možnost výkladu (b). Proti tomu však svědčí, že lze jen stěží učinit jasnou hranici mezi případy, ve kterých je vlastnictví již natolik vyprázdněno, že to vylučuje dodání, a případy, ve kterých se jedná o dostatečně uplatnitelné vlastnictví. Je třeba tuto hranici učinit již u nájmu nebo pachtu na dobu 99 let, na dobu 199 let nebo na dobu 999 let? Aby zde bylo zabráněno svévolným ohraničením, má být i v případě jako je projednávaný převod (zůstatkového) vlastnictví v zásadě ještě považován za dodání.

41. Zůstává námitka Komise, že dvěma osobám nemohou příslušet vlastnická práva k jedné věci. Tuto námitku však není možné přijmout. Jedna věc může být totiž zajisté převedena např. na více osob ve spoluvlastnictví. Tak nabývají vlastníci bytů zpravidla spoluvlastnický podíl na společně používaných částech domu, jako např. schodiště a chodby, stejně tak jako ideální podíl pozemku, na kterém je dům postaven. Pokud tedy může mít více osob dokonce současně vlastnická práva k téže věci, tak je to možné tím spíše, pokud jsou tyto právní pozice časově odstupňované. Nejprve může totiž společnost Inhoco vykonávat po dobu 999 let práva z nájmu. Teprve po uplynutí této doby se stanou aktuálními práva z *freehold reversion*, která se v podstatě omezují na nárok na převedení faktické kontroly nad nemovitostí po uplynutí nájemní smlouvy.

42. Jako dílčí závěr je tedy třeba konstatovat, že jak první transakce *999 year lease*, tak i druhá transakce, převod *freehold reversion*, mohou představovat dodání ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Protože je třeba předpokládat, že čl. 20 odst. 3 šesté směrnice vychází ze stejného pojmu dodání, mohou být v rámci opravy odpočtů zohledněna obě plnění. Tím není vyloučena žádná možnost výkladu pouze proto, že jedna z transakcí nesplňuje požadavky na dodání ve smyslu tohoto předpisu.

2. Relevantní plnění v případě několika dodání

43. Zbývá objasnit, které dodání je relevantní pro opravu odpočtů, pokud je zboží dodáno rozdílným osobám prostřednictvím několika operací. V úvahu přicházejí: poslední plnění, kterým se osoba povinná k dani s konečnou platností vzdává svého zájmu na majetku, plnění, které je nejvýznamnější z hospodářského hlediska, nebo všechna plnění společně.

44. Jeví se, že znění výše uvedeného ustanovení vychází z domněnky, že je provedeno pouze jedno dodání. Podle těchto ustanovení je totiž hospodářská činnost zdaněná, „pokud je *(to)* dodání uvedeného investičního majetku zdaněno; je osvobozeno od daně, pokud je *(to)* dodání osvobozeno od daně“ [17].

45. Pouze z této formulace však nelze vyvodit, že se zohledňuje pouze jedna operace, pokud je dodání provedeno prostřednictvím několika operací. Spíše měli autoři směrnice na mysli pouze běžný případ, že je zboží dodáno prostřednictvím jedné operace. Kdyby touto formulací chtěli sdělit, že u dodání, která sestávají z několika operací, je relevantní pouze jedna operace, tak by bylo nutné stanovit, která operace je v tomto případě relevantní. Spíše se zdá, že čl. 20 odst. 3 šesté směrnice obsahuje, pokud jde o případy, v nichž je dodání provedeno prostřednictvím několika operací, mezeru v právní úpravě. Tuto mezeru je třeba odstranit doplňujícím výkladem ustanovení při zohlednění celkového kontextu právní úpravy a jejího smyslu a účelu.

46. Pravidla o odpočtu daně na vstupu směřují k tomu, aby byla plnění na vstupu co nejpřesněji osvobozená od daně v rozsahu, v jakém jsou potřeba k poskytnutí zdaněných plnění. Tohoto cíle

17 — Zvýraznění provedeno autorkou tohoto stanoviska.

je nejlépe dosaženo s možností výkladu (c). Poměrné zohlednění obou transakcí v rámci opravy odpočtů nejpřesněji zobrazuje použití zboží osvobozené od daně nebo zdaněné.

47. Obě zbývající možnosti výkladu nedosahují tohoto cíle ve stejné míře. V případě možnosti (b) je přece jen vhodně zohledněn význam použití. Skutečnost, že zdaněný převod *freehold reversion* není zohledněn, není vzhledem k malé hodnotě této transakce v pojednávaném případě závažná. Přesto v tomto postupu spočívá nepřesnost, která by za jiných okolností, kdy se hodnoty transakcí tolik nerozcházejí, mohla vést k nepřesným výsledkům.

48. Možnost výkladu (a) oproti tomu zcela míjí sledovaný cíl, a sice ustanovit souvislost mezi odpočtem daně na vstupu a rozsahem použití dotčeného zboží pro zdaněná plnění. Přestože zdaněný převod *freehold reversion* představuje pouze dodání velmi zanedbatelného práva k budově, vedla by možnost (a) k úplnému odpočtu daně na vstupu.

49. Skutečnost, že je za jistých okolností třeba přikročit k poměrnému zohlednění, i když to znění relevantního ustanovení šesté směrnice výslovně nestanoví, ukazují i následující příklady z judikatury.

50. V rozsudku Armbrecht například Soudní dvůr konstatoval, že osoba povinná k dani při prodeji zboží, z něhož vyhradila část ke svému soukromému užívání, nejedná, pokud jde o tuto část, jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice [18]. Soudní dvůr tím vyložil čl. 2 bod 1 v tom smyslu, že je dodání zdaněné *do té míry*, do jaké jej uskutečňuje osoba povinná k dani, která jedná jako taková. Znění tohoto ustanovení se naproti tomu vztahuje na dodání, *které* uskutečňuje osoba povinná k dani, která jedná jako taková.

51. V rozsudku Enkler [19] musel Soudní dvůr zodpovědět otázky v souvislosti s obytným vozem používaným zčásti pro podnikatelské účely a zčásti pro soukromé účely. Pro určení zdanitelného základu podle čl. 11 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice vyžadoval poměrné zohlednění výdajů za obytný vůz, které odpovídá časovému rozsahu používání k jiným než podnikatelským účelům [20].

18 — Rozsudek ze dne 4. října 1995, C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 24.

19 — Rozsudek ze dne 26. září 1996, C-230/94, Recueil, s. I-4517.

20 — Tamtéž, bod 37.

52. Společnost Centralan nicméně namítá proti možnosti výkladu c), že budova je teprve převodem *freehold reversion* plně vyloučena z majetku podniku. Teprve v tomto okamžiku je třeba přikročit k opravě odpočtů.

53. Z čl. 20 odst. 3 šesté směrnice se dá pouze vyvodit, že oprava odpočtů má být provedena v okamžiku dodání. Ustanovení naproti tomu neobsahuje žádný odkaz na to, že při dvou časově těsně po sobě následujících transakcích, které je třeba obě označit za dodání, má být pro opravu odpočtů relevantní pouze poslední transakce.

54. Spíše může pouhé zohlednění posledního dodání vést k naprosto nepřesným výsledkům, jak ukazuje vláda Spojeného království na příkladu orné půdy, která je nejprve nabyta s odpočtem daně na vstupu, potom rozdělena na dvě části, a potom dále prodána. Přitom se předpokládá, že prodej jedné části je zdaněný, protože tato část byla mezitím změněna ve stavební pozemek, zatímco prodej další části, která je využívána k zemědělským účelům, je osvobozen od daně. Pokud odmítneme celkové zohlednění všech převodů a zohledníme-li místo toho pouze poslední transakci, mohla by osoba povinná k dani podle libosti ovlivnit opravu odpočtů tím, že uzavře nejprve jeden nebo druhý obchod. Pouhé zohlednění posledního dodání by tím otevíralo osobě povinné k dani možnosti, které jsou v přímém rozporu s cíli směrnice.

55. To se jeví také v projednávaném případě. Přestože byla budova vyloučena z majetku společnosti Centralan převážně dodáním osvobozeným od daně (*999 year lease*), odpočet daně na vstupu by zůstal v plném rozsahu zachován, pokud bychom odkázali na druhý, už jen symbolický převod *freehold reversion*.

56. Konečně odkazuje společnost Centralan a Komise na praktické obtíže, které údajně vyvolává možnost výkladu (c). Přesto není jasné, proč by nemělo být poměrné zohlednění zdaněného dodání při opravě odpočtů prakticky proveditelné. Při stanovení poměrného odpočtu daně na vstupu podle čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice je třeba rovněž provést náročné výpočty. Mimo jiné je třeba provést opravu pro investiční majetek, který je prodán během opravného období.

57. Mimořádné problémy vznikají podle názoru společnosti Centralan a Komise mimo jiné tehdy, pokud se dodání, která mají být poměrně zohledněna, neuskuteční všechna ve stejném časovém úseku. To je přesto pouze hypotetický případ, o který se ve sporu v původním řízení nejedná.

58. Nehledě na to by ani v takovém případě ve skutečnosti nenastaly žádné nepřekonatelné obtíže. Pokud je během jednoho roku investiční majetek dodáním částečně vyloučen z majetku podniku, je třeba ohledně této části provést konečnou opravu odpočtů pro zbývající opravné období podle čl. 20 odst. 3 šesté směrnice. Pro zbývající část, jejíž hodnotu je třeba stanovit pomocí přiměřených metod, je poté třeba provést v následujících úsecích probíhajícího opravného období poměrnou opravu podle čl. 20 odst. 2, dokud není tato část vyčleněna dalším dodáním ve smyslu odst. 3, a tím následuje konečná oprava.

59. Proto je čl. 20 odst. 3 šesté směrnice v projednávané situaci třeba vyložit tak, že je investiční majetek považován až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, která je podle poměru příslušných hodnot zdaněného prodeje *freehold reversion a* nájmu na dobu 999 let osvobozeného od daně částečně zdaněná a částečně osvobozená od daně.

C – *Ke zneužití práva*

60. Vzhledem k tomuto řešení nemusí být přezkoumáno, zda a nakolik existuje v oblasti předpisů o DPH zákaz zneužití práva, za jakých předpokladů se tento zákaz uplatňuje a jaké právní důsledky z toho vyplývají. Také pro znovuotevření písemné části řízení není žádný důvod.

61. Transakce sice působí skutečně nepřirozeně a jako určené pouze k tomu, aby byl Univerzitě umožněn odpočet DPH, která byla odvedena při postavení budovy Harrington Building, přestože Univerzita poskytuje ve velké míře plnění osvobozená od daně. Zde navrhovaný výklad šesté směrnice nicméně vylučuje, aby tyto umělé operace vedly k osvobození od daně, které je v přímém rozporu s cíly směrnice a které by muselo být opraveno na základě nepsaných zásad, jako je zákaz zneužití práva.

VI – Závěry

62. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvou následující odpověď na otázku předloženou High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division:

„V případě prodeje budovy prostřednictvím dvou předurčených a na sobě nezávislých dodání, a sice prostřednictvím nájmu budovy na dobu 999 let osvobozeného od daně a tři dny poté zdaněným prodejem *freehold reversion* je čl. 20 odst. 3 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, vykládat tak, že je investiční majetek považován až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, která je podle poměru příslušných hodnot zdaněného prodeje *freehold reversion* a nájmu na dobu 999 let osvobozeného od daně částečně zdaněná a částečně osvobozená od daně."