ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

14. září 2006 *

Ve věci C-72/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht München (Německo) ze dne 1. února 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 15. února 2005, v řízení

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

proti

Finanzamt Landshut,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc-Sławiczek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. března 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny J. Wollnym a H. Wollnym,

— za Finanzamt Landshut D. Baumannem, Regierungsdirektor,

— za německou vládu U. Forsthoffem, jako zmocněncem,

— za vládu Spojeného království R. Hillem, barrister,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllou, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 15. června 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18, Zvl. vyd. 09/01, s. 294, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu o určení základu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH") vztahující se k využívání části budovy, osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku této osoby.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

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

5 Podle čl. 11 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".

6 Článek 17 odst. 2 šesté směrnice stanoví:

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

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

[...]"

7 Článek 20 šesté směrnice 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 změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny [...]

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.

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.

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

8 Podle čl. 3 odst. 9a bodu 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, s. 565, dále jen „UstG") se za poskytování služeb za protiplnění považuje využívání majetku, který se stal součástí aktiv podniku, osobou povinnou k dani k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň odvedená na vstupu plně nebo zčásti odpočitatelná.

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

10 Článek 10 odst. 4 bod 2 UStG ve svém znění platném od 1. července 2004 stanoví:

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

11 Článek 15 UStG se týká opravy odpočtů. Ve svém odstavci 1 uvádí:

„Jestliže se okolnosti zohledněné při určení výše původního odpočtu změní v průběhu pěti let prvního využití investičního majetku, dojde k náhradě za každý kalendářní rok odpovídající těmto změnám prostřednictvím oprav odpočtů daně, která zatížila pořizovací a výrobní náklady. Pokud jde o nemovitosti včetně jejich podstatných částí, opravy, u kterých se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou."

12 Článek 7 odst. 4 bod 2 písm. a) zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) stanoví u budov, které jsou užívány k bydlení a které byly dostavěny po 1. lednu 1925, že „odpisová sazba použitelná na budovy až do jejich úplného odpisu je stanovena na [...] 2 % ročně."

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžná otázka

13 Hausgemeinschaft Jörg a Stefanie Wollny, společná domácnost, kterou tvoří pan a paní Wollny (dále jen „společná domácnost") nechala v průběhu roku 2003 postavit budovu, kterou učinila v celém rozsahu aktivem svého podniku. V této budově se nachází soukromý byt obou členů uvedené domácnosti, jakož i kanceláře daňového poradce pronajímané jednomu z těchto členů. Pronajatá část odpovídá 20,33 % budovy. Tento pronájem podléhá DPH.

14 Společná domácnost provedla ve svém předběžném daňovém přiznání k DPH za prosinec 2003, jakož i za leden až březen 2004 odpočet celkové výše DPH, která jí byla účtována u výdajů na stavbu budovy. Tato společná domácnost měla na základě odpisové sazby pro budovu, jak je uvedena v čl. 7 odst. 4 bodu 2 písm. a) EStG, za to, že základ daně u užívání pro soukromou potřebu v rozsahu 79,67 % domu odpovídá měsíční částce, která se rovná 1/12 ze 2 % stavebních nákladů vztahujících se k této části užívané pro soukromou potřebu.

15 Finanzamt Landshut se na základě dopisu Bundesministerium für Finanzen (německé Ministerstvo financí) ze dne 13. dubna 2004 (BStBl. I 2004, s. 468) domníval, že uvedený základ daně musí být určen s ohledem na délku opravného období pro odpočty DPH, stanovenou v článku 15a UStG a sice deset let. Finanzamt Landshut tedy opravil výpočet společné domácnosti a stanovil měsíční základ DPH v souvislosti s užíváním části budovy pro soukromou potřebu odpovídající 1/12 z 10 % stavebních nákladů vztahujících se k této části.

16 Vzhledem k tomu, že Finanzamt Landshut zamítl stížnosti podané společnou domácností proti (předběžnému daňovému výměru) vystavenému podle výpočtu vyloženého v předcházejícím bodě, společná domácnost podala žalobu k Finanzgericht München.

17 Tento soud se domnívá, že řešení sporu, který mu byl předložen, závisí na určení základu daně, který se vztahuje k užívání budovy pro soukromou potřebu, jež se stala v celém rozsahu aktivem podniku společné domácnosti. Tento soud podotýká, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nedefinuje pojem „výše výdajů", a táže se na význam, který má být tomuto pojmu přisouzen.

18 V tomto ohledu uvádí, že rozsudky Soudního dvora ze dne 26. září 1996, Enkler (C-230/94, Recueil, s. I-4517), a ze dne 8. května 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 54), obsahují skutečnosti, z nichž některé mohou svědčit ve prospěch tvrzení žalobkyně, ostatní pak ve prospěch tvrzení německé daňové správy.

19 Za těchto podmínek se Finanzgericht München rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

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

K předběžné otázce

20 Úvodem je třeba připomenout, že podle logiky systému zavedeného šestou směrnicí mohou být odečteny daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani za účelem jejích zdanitelných plnění. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. V rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity k účelům plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně, která je zatěžuje na vstupu, ukládán za účelem zamezení dvojího zdanění. Naproti tomu, pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozeného od daně nebo nenáležející do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu (viz rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24).

21 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 činnosti (rozsudek ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23).

22 Pokud se osoba povinná k dani rozhodne zacházet s investičním majetkem používaným jak k podnikatelským, tak soukromým účelům jako s majetkem podniku, DPH splatná na vstupu při nabytí nebo výstavbě tohoto majetku je v zásadě odpočitatelná přímo a v celém rozsahu (výše uvedené rozsudky Seeling, bod 41, jakož i Charles a Charles-Tijmens, bod 24).

23 Z článku 6 odst. 2 písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice nicméně vyplývá, že jestliže zboží, které tvoří součást aktiv podniku, opravňuje k plnému nebo

částečnému odpočtu DPH odvedené na vstupu, jeho použití pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo jejích zaměstnanců nebo k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku je považováno za poskytování služeb za protiplnění. Toto použití, které tedy představuje zdanitelné plnění ve smyslu čl. 17 odst. 2 téže směrnice, je v souladu s čl. 11 A odst. 1 písm. c) této směrnice zdaňováno na základě výše výdajů vynaložených na poskytování služeb (výše uvedený rozsudek Charles a Charles-Tijmens, bod 25).

24 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 tedy 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 (výše uvedený rozsudek Seeling, bod 43).

25 Otázka, kterou položil předkládající soud, se v této souvislosti týká toho, jak má být vykládán pojem „výše výdajů na poskytování služeb" ve smyslu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. Předkládající soud se v podstatě táže, zda má být tato výše určena na základě vnitrostátních pravidel týkajících se odpisů za opotřebení budovy nebo v závislosti na délce opravného období pro odpočty DPH, jak je stanovena ve vnitrostátním právu v souladu s článkem 20 šesté směrnice.

26 Dotčený pojem je obsažen v ustanovení práva Společenství, které neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení jeho významu a dosahu. Z toho vyplývá, že výklad tohoto pojmu v jeho obecném pojetí nelze ponechat na uvážení každého členského státu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, s. 113, body 10 a 11).

27 Tento pojem odpovídá obecně výdajům, které jsou spojeny s majetkem jako takovým (viz výše uvedený rozsudek Enkler, bod 36). Zahrnuje takové výdaje, jakými jsou pořizovací či výrobní náklady na uvedený majetek, které opravňovaly k odpočtu DPH, a bez nichž by nemohlo k dotčenému užívání pro soukromou potřebu dojít.

28 Vzhledem k tomu však, že šestá směrnice neobsahuje údaje nezbytné pro jednotnou a přesnou definici pravidel určujících výši dotyčných výdajů, je třeba připustit, že členské státy mají v případě těchto pravidel určitý prostor pro uvážení, za předpokladu, že zohlední účel a umístění dotčeného ustanovení v rámci struktury šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Verbond van Nederlandse Ondernemingen, body 16 a 17).

29 V projednávaném případě je tedy třeba zkoumat, zda odkaz vnitrostátních právních předpisů pro účely určení výše předmětných výdajů na délku opravného období pro odpočty stanovenou v souladu s článkem 20 šesté směrnice je slučitelný s cílem čl. 11 A odst. 1 písm. c) uvedené směrnice a jeho místem ve struktuře této směrnice.

30 Předmětem posledně uvedeného ustanovení je vymezení základu daně u užívání majetku, který osoba povinná k dani učinila součástí aktiv daného podniku, k soukromým účelům nebo obecně k jiným účelům než pro potřebu podniku, a to vzhledem k tomu, že podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) uvedené směrnice se takové užívání považuje za poskytování služeb za protiplnění, které v důsledku toho podléhá DPH.

31 Účelem tohoto přirovnání je zabránit tomu, aby se osoba povinná k dani, která mohla odečíst DPH za pořízení nebo výstavbu majetku, jenž je součástí aktiv jejího podniku, vyhnula platbě této daně, užívá-li tento majetek nebo jeho část pro soukromou potřebu (viz rozsudek ze dne 27. června 1989, Kühne, 50/88, Recueil, s. 1925, bod 8).

32 Jak zdůraznila německá vláda a jak uvedla vláda Spojeného království na jednání, smyslem tohoto mechanismu je jednak zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem, tak, že se zamezí tomu, aby prvně zmíněný získal neoprávněnou výhodu vůči druhému, který pořídil majetek a uhradil DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Enkler, body 33 a 35, jakož i rozsudek ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 23).

33 Dalším cílem je zaručit v souladu s logikou systému zavedeného šestou směrnicí (viz bod 20 tohoto rozsudku) soulad mezi odpočtem DPH na vstupu a výběrem uvedené daně na výstupu (viz v tomto smyslu stanovisko generálního advokáta Jacobse ve výše uvedené věci Charles a Charles-Tijmens, bod 60).

34 Ačkoli se působnost článku 20 neshoduje zcela s působností čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté směrnice, opravný systém pro odpočty zavedený článkem 20 uvedené směrnice se použije, stejně jako předcházející ustanovení, na situace, kdy majetek, jehož užívání opravňuje k odpočtu, je následně předmětem užívání, které k odpočtu neopravňuje (viz výše uvedený rozsudek Uudenkaupungin kaupunki, bod 30). Jak uvedl generální advokát v bodě 98 svého stanoviska, jak čl. 6 odst. 2, tak článek 20 šesté směrnice se vztahují na situace, ve kterých je majetek využíván současně k podnikatelské činnosti a k soukromým účelům.

35 Mimoto cíl opravného systému je obdobný cíli zdanění prostřednictvím DPH u užívání investičního majetku pro soukromou potřebu. Jde totiž jednak o to předejít vzniku neoprávněné hospodářské výhody osoby povinné k dani vůči konečnému spotřebiteli tím, že je osoba povinná k dani nucena zaplatit částku odpovídající odpočtu, ke kterému nebyla oprávněna (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337, bod 90, jakož i výše uvedený rozsudek Uudenkaupungin kaupunki, bod 30).

36 Krom toho jde o zaručení souladu mezi odpočtem daně na vstupu a výběrem daně na výstupu (viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve výše uvedené věci Charles a Charles-Tijmens, bod 60).

37 Vzhledem k tomuto společnému cíli, jakož i doplňkové úloze, kterou za tímto účelem zajišťují ustanovení článků 6 a 20 ve struktuře šesté směrnice, členský stát nepřekračuje prostor pro uvážení, který mu přísluší, tím, že stanoví pro určení základu daně u užívání majetku podniku pro soukromou potřebu použití pravidel o opravě odpočtů.

38 Jak zdůraznila na jednání německá vláda a jak uvedl generální advokát v bodě 95 svého stanoviska, toto řešení přispívá krom toho ke zmírnění výhody hotovostního toku, kterou poskytuje rozložené zdanění prostřednictvím DPH osobě povinné k dani, která užívá nemovitost podniku pro soukromou potřebu, vůči konečnému spotřebiteli, který je povinen odvést celkovou částku DPH při pořízení nebo výstavbě takové budovy.

39 Navíc jak zdůraznila tatáž vláda, jakož i vláda Spojeného království na jednání, toto řešení umožňuje vyloučit situace, kdy dochází k nezdaněné konečné spotřebě v případě převodu budovy s osvobozením od DPH po skončení opravného období pro odpočty. Tím, že se podle tohoto řešení shoduje rozvržení zdanění DPH u užívání dotčené budovy pro soukromou potřebu s délkou uvedeného období, totiž zaručuje, pokud jde o toto užívání, výběr celkové částky této daně odpovídající odpočtu na vstupu před případným opětovným prodejem budovy osvobozeným od DPH, ke kterému by došlo po skončení tohoto období.

40 Z výše uvedeného vyplývá, že řešení zvolené dotčenými vnitrostátními právními předpisy je v souladu s účelem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

41 Jak společná domácnost uplatnila, Soudní dvůr sice v bodě 36 výše uvedeného rozsudku Enkler odkázal v souvislosti čl. 6 odst. 2 a čl. 11 A odst. 1 písm. c) na takové výdaje, „jakými jsou odpisy za opotřebení majetku".

42 Má-li být však respektován prostor pro volnou úvahu, jenž mají v tomto ohledu členské státy, nemůže být tento údaj vykládán tak, že znamená, že tyto státy nemají ohledně určení základu DPH u užívání nemovitého majetku, který je součástí podniku, pro soukromou potřebu, jinou volbu než použít vnitrostátní pravidla o odpisech za opotřebení budovy, s vyloučením jakékoliv jiné metody, která je přesto, stejně jako metoda zvolená dotčenými vnitrostátními předpisy, v souladu s cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

43 Výše uvedený rozsudek Seeling nemůže na rozdíl od toho, co tvrdila společná domácnost, zpochybnit výše vyloženou analýzu.

44 Ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek a která se rovněž týkala případu smíšeného typu užívání budovy, která je součástí aktiv podniku osoby povinné k dani, prosazovala německá vláda to, aby bylo užívání této budovy pro soukromou potřebu považováno za nájem nemovitého majetku osvobozený od DPH na základě čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, který tedy nemůže opravňovat k odpočtu DPH odvedené na vstupu. Tato vláda na podporu svého tvrzení zejména uplatnila, že na rozdíl od řešení spočívajícího v umožnění odpočtu této daně odvedené z celkových nákladů na výstavbu budovy a v rozloženém zdanění užívání této budovy pro soukromou potřebu, může jí prosazované řešení vyloučit situace, kdy dochází k nezdaněné konečné spotřebě v případě opětovného prodeje budovy s osvobozením od DPH poté, co uplyne opravné období stanovené v článku 20 šesté směrnice.

45 Soudní dvůr nicméně usoudil, že takové užívání pro soukromou potřebu nelze považovat za nájem ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice (výše uvedený rozsudek Seeling, body 49 až 52).

46 Právě v této souvislosti Soudní dvůr tvrdil v bodě 54 výše uvedeného rozsudku Seeling, že pokud skutečnost, že se osobě povinné k dani povolí, aby učinila budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku, a tedy odečetla DPH splatnou na vstupu z celkových stavebních nákladů, může mít za následek to, že konečná spotřeba nebude zdaněna, neboť opravné období stanovené v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice může opravit pouze částečně odpočet DPH odvedené na vstupu v okamžiku výstavby budovy, je to výsledkem záměrné volby zákonodárce Společenství a nemůže vést k extenzivnímu výkladu čl. 13 B písm. b) této směrnice.

47 Soudní dvůr tímto konstatoval, že délka opravného období podle článku 20 šesté směrnice má omezenou způsobilost vyloučit případy nezdaněné konečné spotřeby v případě, že rozložení zdanění DPH u užívání nemovitosti, která je součástí aktiv podniku, pro soukromou potřebu, je povoleno na delší dobu, než je délka opravného období.

48 Jak uplatnila německá vláda a jak zdůraznil generální advokát v bodě 90 svého stanoviska, toto zjištění nemůže být však chápáno tak, že zbavuje členské státy možnosti použít pro stanovení základu daně u takového užívání pro soukromou potřebu, metodu, která stejně jako metoda spočívající v rozložení uvedeného zdanění na dobu odpovídající délce opravného období pro odpočty, umožňuje předejít v co největším možném rozsahu z důvodu rovnosti mezi osobami povinnými k dani a konečnými spotřebiteli, situacím, kdy dojde k nezdaněné konečné spotřebě v případě převodu majetku osobou povinnou k dani s osvobozením od DPH.

49 Konečně k poskytnutí užitečné odpovědi předkládajícímu soudu ohledně otázky nastolené v některých písemných vyjádřeních, jakož i na jednání, je třeba ještě upřesnit, jak uplatnila Komise Evropských společenství, německá vláda a vláda Spojeného království, že v případě, kdy pořizovací náklady na pozemek, na němž byla postavena budova, která je částečně užívána pro soukromou potřebu, podléhaly DPH, a že osoba povinná k dani dosáhla odpočtu této daně z důvodu, že tento pozemek se stal součástí aktiv jejího podniku, musí být uvedené náklady zahrnuty do základu DPH u tohoto užívání pro soukromou potřebu.

50 Jednak pojem výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je třeba chápat totiž tak, že zahrnuje veškeré výdaje vynaložené na tento účel, včetně výdajů spojených s pořízením pozemku, bez nichž by nemohlo dojít k dotčenému užívání pro soukromou potřebu.

51 Krom toho vyloučení pořizovacích nákladů na pozemek, které opravňovaly k odpočtu DPH, ze základu DPH, by narušilo soulad mezi odpočtem na vstupu a výběrem na výstupu.

52 Předkládajícímu soudu přísluší v projednávaném případě posoudit, zda-li pořízení pozemku žalobkyní, na kterém byla postavena dotčená budova, podléhalo DPH a zda-li dosáhla žalobkyně odpočtu této daně.

53 S ohledem na výše uvedené úvahy je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je třeba vykládat v tom smyslu, že nebrání tomu, aby základ DPH u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, byl stanoven jako část pořizovacích nebo stavebních nákladů na budovu, která je určená v závislosti na

délce opravného období pro odpočty DPH podle článku 20 uvedené směrnice. Tento základ daně musí zahrnovat pořizovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena, jestliže toto pořízení podléhalo této dani a osoba povinná k dani dosáhla jejího odpočtu.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 je třeba vykládat v tom smyslu, že nebrání tomu, aby základ daně z přidané hodnoty u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, byl stanoven jako část pořizovacích nebo stavebních nákladů na budovu, která je určená v závislosti na délce opravného období pro odpočty daně z přidané hodnoty podle článku 20 uvedené směrnice.

Tento základ daně musí zahrnovat pořizovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena, jestliže toto pořízení podléhalo této dani a osoba povinná k dani dosáhla jejího odpočtu.

Podpisy.