ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

21. dubna 2005 *

Ve věci C-25/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 29. srpna 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 23. ledna 2003, v řízení

Finanzamt Bergisch Gladbach

proti

HE,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (zpravodaj), G. Arestis a J. Klučka, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: A. Tizzano,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. září 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Finanzamt Bergisch Gladbach A. Eichem, jako zmocněncem,

— za p. HE C. Fuhrmannem, Rechtsanwalt, a K. Kornem, Steuerberater,

— za Komisi Evropských společenství E. Traversou a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. listopadu 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 4, 17, 18 a 22 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) jak v jejich původním znění, tak ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS za účelem odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Bergisch Gladbach (dále jen „Finanzamt") a p. HE a její podstatou je, zda a popřípadě v jakém rozsahu může p. HE, který je se svou manželkou spoluvlastníkem obytného domu, v němž užívá jednu místnost pouze sám k výkonu podnikatelské činnosti, mít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), která zatížila stavbu uvedeného domu.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Podle článku 2 tvořícího hlavu II šesté směrnice, nazvanou „Oblast působnosti"

„Předmětem daně z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

2. dovoz zboží."

4 Článek 4 tvořící hlavu IV této směrnice nazvanou „Osoby povinné k dani" 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 5 „Dodání zboží" hlavy V téže směrnice nazvané „Zdanitelná plnění" ve svém odstavci 1 stanoví:

„Výrazem ‚dodání zboží' se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník."

6 Podle článku 17 „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně" vloženého do hlavy XI šesté směrnice nazvané „Odpočet daně":

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

2. 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) 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;

[...]

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

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

[...]"

7 Během rozhodné doby v původním řízení vstoupila v platnost směrnice 91/680, která ve svém článku 3 ukládá členským státům povinnost přizpůsobit své úpravy DPH ustanovením této směrnice a přijmout nezbytná opatření tak, aby tyto úpravy nabyly účinnosti dnem 1. ledna 1993. Uvedený čl. 17 odst. 2 stanoví ve svém znění vyplývajícím ze směrnice 91/680:

„2. 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) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je v tuzemsku daňovým dlužníkem;

[...]“

8 Článek 18 nazvaný „Pravidla uplatňování nároku na odpočet daně“ a tvořící součást téže hlavy XI šesté směrnice zní následovně:

„1. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani:

a) při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3;

[...]“

9 V souladu s článkem 22 „Povinnosti v rámci vnitřního systému" vloženým do hlavy XIII šesté směrnice nazvané „Povinnosti daňových dlužníků":

„[...]

3. a) Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani, a ponechá si jejich opisy.

[...]

b) Faktura musí jednoznačně uvádět cenu bez daně a příslušnou daň podle jednotlivých sazeb a také případná osvobození od daně.

c) Členské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura.

[...]

8. [...] Aniž jsou dotčeny předpisy, jež budou přijaty podle čl. 17 odst. 4, mohou členské státy ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

[...]"

10 Uvedený článek 22 byl změněn směrnicí 91/680 následovně:

„[...]

3. a) Každá osoba povinná k dani vystaví fakturu nebo jiný doklad sloužící jako faktura za zboží a služby, které dodala nebo poskytla jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani. [...] Osoba povinná k dani si podrží opisy všech vystavených dokladů.

[...]

b) Faktura musí jednoznačně uvádět cenu bez daně a příslušnou daň podle jednotlivých sazeb a také případná osvobození od daně.

[...]

c) Členské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura.

[...]

8. Členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními prováděnými osobami povinnými k dani mezi členskými státy, a za podmínky, že tyto povinnosti nepovedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

11 Relevantní ustanovení německého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG") ve znění platném v daňových obdobích 1991 až 1993 (viz BGB1. 1991 I, s. 351, respektive BGB1. 1993 I, s. 566), dotčených ve věci v původním řízení zněla následovně:

„Článek 14 – Vystavování faktur

1) Jestliže osoba povinná k dani dodává zdanitelné zboží nebo poskytuje zdanitelné služby podle čl. 1 odst. 1 bodu 1 a 3, je oprávněna, a jestliže poskytuje tato plnění ve prospěch podniku osoby povinné k dani, je na žádost této osoby povinna vystavit faktury, na nichž bude jednoznačně uvedena výše daně. Faktury musí obsahovat následující:

1. jméno a adresu osoby povinné k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby;

2. jméno a adresu příjemce zboží nebo služeb;

3. množství a obvyklé obchodní určení dodaného zboží nebo povahu a rozsah poskytnutí služeb;

4. datum dodání zboží nebo poskytnutí služeb;

5. úplatu za dodání zboží nebo poskytnutí služeb (článek 10) a

6. výši daně odpovídající úplatě (bod 5).

[...]

Článek 15 – Odpočet daně na vstupu

1) Osoba povinná k dani může odečíst následující výše daně na vstupu:

1. daň odděleně uvedenou na fakturách ve smyslu článku 14, které ji vystavily jiné osoby povinné k dani na dodání zboží nebo poskytnutí služeb provedené ve prospěch jejího podniku. Jestliže se odděleně uvedená výše daně týká

plnění této povahy, která byla uhrazena, aniž by byla poskytnuta, je tato výše odpočitatelná od vystavení faktury nebo provedení platby;

[...]"

12 Vzhledem k tomu, že Bundesfinanzhof ve svém předkládacím rozhodnutí poukázal na právní situaci, která je v dané oblasti v Rakouské republice, je třeba upřesnit, že v tomto členském státě stanoví čl. 12 odst. 2 bod 2 zákona z roku 1994 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) následující:

„Za dodané zboží nebo poskytnuté služby nebo dovoz ve prospěch podniku se nepovažuje dodání zboží, poskytování služeb nebo dovoz,

a) jejichž úplata nepředstavuje především výdaje (náklady) odpočitatelné ve smyslu čl. 20 odst. 1, bodu 1 až 5 zákona z roku 1998 o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988)

[...]"

13 Toto posledně uvedené ustanovení zní takto:

„Od jednotlivých příjmů nelze odečíst:

[...]

2. [...]

d) náklady nebo výdaje vynaložené na kancelář umístěnou v obytných prostorách a na její vybavení, jakož i movité vybavení obytných prostor. Jestliže představuje kancelář umístěná v obytných prostorách střed veškeré činnosti podniku a podnikatelské činnosti osoby povinné k dani, jsou výdaje a náklady, které se této činnosti týkají, včetně výloh na vybavení, odpočitatelné."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Ze spisu věci v původním řízení vyplývá, že p. HE v průběhu roku 1990 nabyl pozemek do podílového spoluvlastnictví se svou manželkou. Manžel měl podíl ve výši jedné čtvrtiny, jeho manželka ve výši tří čtvrtin. Tito manželé následně pověřili různé podniky, aby postavily na pozemku obytný dům. Zástupce p. HE při jednání před Soudním dvorem upřesnil, že spoluvlastnické podíly domu činily rovněž jednu čtvrtinu ve prospěch manžela a tři čtvrtiny ve prospěch manželky. Veškeré faktury související s výstavbou domu byly adresovány na p. a pí HE, aniž by v nich byl proveden rozdíl v závislosti na podílech každého spoluvlastníka.

15 Je nesporné, že p. HE užíval jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu vedlejší podnikatelské činnosti specializovaného autora současně vedle svého pracovního poměru.

16 Na základě faktur vztahujících se k výstavbě domu uplatnil p. HE při daňovém přiznání k DPH pro období týkající se daňových období 1991, 1992 a 1993 poměrný odpočet, pro který zhodnotil odpočitatelnou část na 12 %, jež odpovídá poměru mezi rozlohou kanceláře a celkovou obytnou rozlohou domu.

17 Finanzamt však tento odpočet odmítl z důvodu, že objednatelem a příjemcem výstavby bylo společenství tvořené manžely HE, a nikoliv samostatně p. HE.

18 Finanzgericht částečně vyhověl v prvním stupni žalobě, kterou podal p. HE proti tomuto zamítavému rozhodnutí.

19 Tento soud se domnívá, že p. HE byl z hlediska občanského práva objednatelem a příjemcem stavebních prací týkajících se kanceláře pouze v rozsahu jedné čtvrtiny. Tento soud totiž z nedostatku dalších poznatků vycházel z rozdělení vlastnictví domu mezi manžely. Vzhledem k tomu, že podíl manželky činil tři čtvrtiny, přiznal Finanzgericht p. HE nárok na odpočet DPH na vstupu týkající se kanceláře pouze v rozsahu jedné čtvrtiny, tedy jedné čtvrtiny z 12 % celkové výše daně na vstupu. Skutečnost, že byly faktury adresovány bez dalšího rozlišení oběma manželům, není podle téhož soudu v této souvislosti relevantní.

20 Finanzamt i p. HE podali k Bundesfinanzhof opravný prostředek „Revision" proti tomuto rozsudku.

21 Finanzamt má za to, že je třeba rozlišovat, zda bylo plnění dotčené v původním řízení poskytnuto společenství nebo pouze jednomu ze spoluvlastníků. Jestliže z objednávky jasně nevyplývá, kdo je objednatelem, bude za příjemce prací považováno společenství. V tomto ohledu jsou vlastnické vztahy mezi p. a pí HE týkající se domu irelevantní. V každém případě nerozdělení výše DPH na vstupu mezi tyto manžele, jakož i vydání faktur na jméno obou z nich bez dalšího rozlišení brání tomu, aby měl p. HE nárok na jakýkoliv odpočet.

22 Pan HE se naopak domnívá, že tím, že má výlučné právo užívání části domu jako kanceláře, musí být považován za jediného objednatele ohledně stavebních prací vztahujících se k této části. Má za to, že odmítnutí požadovaného odpočtu pouze na základě vnitrostátního občanského práva není slučitelné se systémem DPH Společenství. V rozporu s tím, jak rozhodl soud prvního stupně, by se měl nárok na odpočet týkat celé DPH související s výstavbou kanceláře, a sice 12 % z celkové částky DPH vztahující se k domu.

23 Bundesfinanzhof uvádí, že podle německého práva platí, že, jestliže je objednávka učiněna společně více osobami jednajícími nikoliv jako samostatný právní subjekt – osobní nebo kapitálová společnost – nýbrž jako pouhé faktické společenství, je každý člen tohoto společenství příjemcem plnění odpovídajícího podílu, jenž mu přísluší. V případě projednávaném v původním řízení společenství jako takové z hlediska DPH nemůže jednat, takže je třeba mít za to, že jsou příjemci dotčeného plnění oba manželé.

24 Tento soud taktéž uvádí, že podle zjištění Finanzgericht vykonával podnikatelskou činnost v kanceláři umístěné ve společně postaveném domě pouze p. HE. V souladu s jeho judikaturou má v případě majetkových společenství nárok na odpočet každý z podnikatelů, jenž pořídil majetek, k tomu, aby jej využíval při výkonu podnikatelské činnosti v rozsahu svého podílu ve společenství. V případě, kdy si

manželé pronajali prostory k podnikání, jenž pro potřeby svého podniku využíval pouze jeden z manželů, poukázal Bundesfinanzhof z nedostatku dalších poznatků na článek 742 německého občanského zákoníku (Bürgerliches Gesetzbuch), podle nějž se práva a povinnosti dělí mezi členy společenství na polovinu, a rozhodl, že odpočet ve prospěch jednoho z uvedených členů používajícího majetek k výkonu podnikatelské činnosti může dosáhnout pouze poloviny celkové výše daně na vstupu.

25 Takový je také výsledek, k němuž v projednávaném případě dospěl Finanzgericht, jenž právem rozhodl, že tento úsudek není zpochybněn skutečností, že faktury byly vystaveny na jméno obou manželů.

26 Bundesfinanzhof se nicméně táže, zda je toto řešení slučitelné se šestou směrnicí.

27 Předně není možné s jistotou konstatovat, že byla plnění ve formě stavebních prací na výstavbě domu za účelem bydlení, v němž je zařízena kancelář, přijata p. HE „jako osobou povinnou k dani" a „pro účely jejích zdanitelných plnění" ve smyslu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice, anebo zda byla přijata pro soukromé účely bydlení, tím spíše, že rakouské orgány v takové případě vylučují nárok na odpočet.

28 V této souvislosti je třeba rovněž určit, zda výdaje věnované na stavbu kanceláře v místě bydliště jsou či nejsou „přísně provozními výdaji" takže v posledně uvedeném případě by se na tyto výdaje nevztahoval nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 6 druhé věty šesté směrnice.

29 Za předpokladu, že v daném případě existuje nárok na odpočet co do své podstaty, je následně namístě vyjádřit se k pravidlům uplatňování tohoto nároku na odpočet v právu Společenství při pořízení investičního majetku společenstvím založeným podílovým spoluvlastnictvím nebo sňatkem, které samo o sobě nevystupuje jako osoba povinná k dani.

30 Konečně uplatnění podmínek stanovených v čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. a) a písm. c) šesté směrnice vznáší pochybnosti ohledně vnitrostátní judikatury, podle níž mají požadavky na doplňující údaje týkající se podílu, které mají být obsaženy na faktuře, menší důležitost.

31 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Považuje se osoba, která pořídí nebo postaví dům za účelem bydlení s tím, že ho bude obývat, za osobu povinnou k dani v souvislosti s pořízením nebo výstavbou uvedeného domu, jestliže zamýšlí užívat jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu vedlejší samostatně výdělečné činnosti?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku:

Jestliže společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, v rámci něhož není vykonávána podnikatelská činnost, objedná investiční majetek, je třeba mít za to, že se jedná o pořízení osobou, která není povinna k dani, která tedy nemá nárok na odpočet DPH na vstupu zatěžující pořízení, nebo je třeba mít za to, že příjemci plnění jsou všichni spoluvlastníci?

3) V případě kladné odpovědi na druhou otázku:

Jestliže manželé pořídí investiční majetek do podílového spoluvlastnictví a tento majetek užívá k podnikatelské činnosti pro svůj podnik pouze jeden spoluvlastník, může nárok na odpočet uplatnit

a) tento spoluvlastník pouze v rozsahu části daně na vstupu odpovídající jeho podílu nabyvatele,

nebo

b) může tento vlastník v souladu s čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice odečíst výši daně na vstupu odpovídající části majetku v domě, který používá k podnikatelské činnosti (s výhradou podmínek fakturace, jež jsou předmětem čtvrté otázky)?

4) Musí být faktura ve smyslu čl. 22 odst. 3 šesté směrnice pro výkon práva na odpočet podle článku 18 této směrnice vystavena pouze na jméno tohoto spoluvlastníka/manžela – a uvádět části ceny a daně odpovídající jeho podílu – nebo stačí taková faktura, která byla vystavena na spoluvlastníky/manžele, aniž by obsahovala takovýto rozpis?"

Úvodní poznámky

32 Úvodem je třeba připomenout, že ze spisu vyplývá, že:

— manželé HE pořídili do společenství pozemek, na kterém si nechali postavit jako spoluvlastníci obytný dům;

— ve společenství takto tvořeném manžely HE na základě jejich sňatku činí podíl manžela čtvrtinu a podíl manželky tři čtvrtiny, pokud jde o pozemek i dům;

— současně vedle svého pracovního poměru vykonává p. HE vedlejší samostatně výdělečnou činnost specializovaného autora;

— za účelem výše uvedené činnosti užívá výlučně jednu místnost společného domu jako kancelář; je nesporné, že tato místnost představuje 12 % celkové obytné rozlohy domu;

— manželka p. HE nevykonává žádnou hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice a nikdy tuto kancelář neužívala;

— společenství tvořené manžely HE na základě jejich sňatku rovněž nevykonává žádnou hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice a nepožívá právní subjektivitu ani samostatnou způsobilost k právním úkonům;

— manželka p. HE ani uvedené společenství nemají nárok na odpočet na základě šesté směrnice, neboť nemají postavení osoby povinné k dani;

— faktury související s výstavbou domu byly adresovány manželům HE bez dalšího rozlišení a neuváděly části ceny ani DPH odpovídající podílu ve spoluvlastnictví každého z manželů;

— p. HE požaduje odpočet DPH na vstupu ohledně celé kanceláře, kterou užíval výlučně k výkonu podnikatelské činnosti, tedy 12 %, zatímco ve spoluvlastnictví nemovitého majetku vlastní podíl 25 %.

33 Na předběžné otázky je třeba odpovědět ve světle charakteristických znaků věci v původním řízení.

34 Je třeba dodat, že za účelem zodpovězení těchto otázek není u článků 17 a 22 šesté směrnice namístě rozlišovat mezi původním znění těchto ustanovení a zněním vyplývajícím ze směrnice 91/680, neboť je třeba mít za to, že pro potřeby výkladu Soudního dvoru v rámci projednávané věci mají v podstatě totožný dosah.

K první otázce

35 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda osoba, která si pořídí nebo nechá postavit dům za účelem bydlení s rodinou, jedná v postavení osoby povinné k dani, a má tedy nárok na odpočet podle článku 17 šesté směrnice v rozsahu, v němž užívá jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu vedlejší hospodářské činnosti ve smyslu článků 2 a 4 téže směrnice.

36 V tomto ohledu je namístě bez dalšího připomenout, že šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz rozsudek ze dne 26. června 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, s. I-6729, bod 38).

37 Z článku 2 uvedené směrnice, který definuje rozsah uplatnění DPH, nazíraného ve spojení s článkem 4 téže směrnice, vyplývá, že předmětem této daně jsou pouze činnosti mající hospodářskou povahu, pokud jsou uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

38 Na základě čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2 tohoto článku.

39 Pojem „hospodářské činnosti" je definován v uvedeném odstavci 2 jako zahrnující veškerou činnost producentů, obchodníků nebo poskytovatelů služeb, a zejména

operace zahrnující využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. Tento pojem „využívání" se v souladu s požadavky zásady neutrality společného systému DPH vztahuje na všechny tyto operace bez ohledu na jejich právní formu (viz rozsudek ze dne 21. října 2004, BBL, C-8/03, Recueil, s. I-10157, bod 36).

40 Podle ustálené judikatury tak vymezuje článek 4 šesté směrnice velice široký rozsah uplatnění DPH zahrnující všechna stadia výroby, distribuce a poskytování služeb (viz zejména rozsudek ze dne 4. prosince 1990, Van Tiem, C-186/89, Recueil, s. I-4363, bod 17, a výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 42).

41 Pan HE musí být přitom na základě podmínek stanovených v článku 4 předmětné směrnice, s ohledem na něž musí být výlučně posuzováno postavení osoby povinné k dani (viz výše uvedené rozsudky Van Tiem, bod 25, a BBL, bod 36), považován za osobu, jež toto postavení má.

42 Ze spisu totiž vyplývá, že v průběhu doby dotčené v původním řízení, jež zahrnuje roky 1991 až 1993, vykonávala dotčená osoba skutečně samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu uvedeného článku 4 – i když pouze jako činnost vedlejší.

43 Z článku 17 odst. 2 šesté směrnice krom toho vyplývá, že použije-li osoba povinná k dani, jednající jako taková, zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně daň, která je splatná nebo byla odvedena v případě předmětného zboží. Naopak, není-li zboží použito pro potřeby hospodářských činností osoby povinné k dani ve smyslu článku 4 téže směrnice, nýbrž je tato osoba použije k soukromé spotřebě, žádný nárok na odpočet jí nevznikne (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, body 8 a 9).

44 Ze spisu přitom v tomto ohledu vyplývá, že p. HE během doby dotčené v původním řízení užíval výlučně k výkonu své samostatné hospodářské činnosti specializovaného autora jednu místnost domu, který si nechal společně s manželkou postavit a jehož je spoluvlastníkem.

45 Okolnost, že v projednávaném případě dotčený užíval pouze část tohoto domu k výkonu své hospodářské činnosti, není relevantní.

46 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že je-li investiční majetek používán jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má dotčená osoba ohledně DPH právo zvolit si, zda přidělí celý tento majetek do vlastnictví svého podniku nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu v soukromém vlastnictví nebo – jak je tomu v projednávaném případě – zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 8. března 2001, Bakcsi, C-415/98, Recueil, s. I-1831, body 24 až 34, a ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, body 40 a 41).

47 V posledně uvedeném případě je tedy třeba mít za to, že v mezích užívání majetku k podnikání jednal dotčený subjekt jako osoba povinná k dani při pořízení nebo výstavbě domu, na který je třeba nahlížet v tomto rozsahu jako na dům užívaný za účelem zdanitelných plnění tohoto subjektu ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

48 Předchozí výklad je potvrzen zásadou neutrality, na základě níž smí dotčená osoba nést zátěž DPH pouze tehdy, pokud se tato daň týká zboží nebo služeb, které tato osoba používá pro svou soukromou spotřebu, a nikoliv pro své zdanitelné podnikatelské činnosti.

49 Jak právem zdůraznila Komise, pochybnosti vyjádřené předkládajícím soudem ohledně toho, zda takové plnění, jakým je plnění dotčené v původním řízení, spadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, nejsou opodstatněné.

50 Okolnost, že jiný členský stát (jako Rakouská republika v projednávaném případě) vylučuje nárok na odpočet v případě kanceláře umístněné v obytných prostorách, není relevantní vzhledem ke společné povaze systému DPH, jakož i účelu harmonizace, který tento systém sleduje a z nějž vyplývá, že odchylky od nároku na odpočet jsou přípustné pouze v případech výslovně uvedených v šesté směrnici, aby bylo zajištěno, že se ve všech členských státech uplatní stejně.

51 Krom toho, pokud se předkládající soud opírá o čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, je namístě nejdříve uvést, že při současném stavu práva Společenství neexistuje akt Rady, který by vyloučil z nároku na odpočet výdaje, jež nejsou přísně provozními výdaji, jako jsou výdaje na luxusní zboží, zábavu nebo reprezentaci. Dále německé právní předpisy použitelné v okamžiku vstupu této směrnice v platnost nevylučovaly nárok na odpočet u kanceláří umístněných v obytných prostorách. Konečně Spolková republika Německo neumožnila zavést zvláštní opatření odchylující se od této směrnice ve smyslu jejího článku 27.

52 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba odpovědět na první otázku tak, že osoba, která si pořídí nebo nechá postavit dům za účelem bydlení s rodinou, jedná v postavení osoby povinné k dani, a má tedy nárok na odpočet podle článku 17 šesté směrnice v rozsahu, v němž užívá jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu hospodářské činnosti, byť vedlejší, ve smyslu článků 2 a 4 téže směrnice a přidělí-li tuto část domu do vlastnictví svého podniku.

K druhé otázce

53 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, kdy společenství založené sňatkem, které nepožívá právní subjektivitu a které nevykonává hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, objedná investiční majetek, musí být spoluvlastníci tvořící toho společenství považováni pro účely použití uvedené směrnice za příjemce plnění.

54 V tomto ohledu vyplývá ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, že společenství tvořené manžely HE na základě jejich sňatku samo o sobě nevykonávalo hospodářskou činnost formou společnosti občanského práva požívající vlastní právní subjektivitu nebo formou subjektu, který má samostatnou způsobilost k právním úkonům, i když tuto právní subjektivitu nepožívá. Tito manželé se totiž při pořízení pozemku a výstavbě domu fakticky omezili na společné jednání.

55 Plnění dotčená v původním řízení se tedy z pohledu DPH uvedeného společenství netýkala, a toto společenství nelze proto považovat za osobu povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice.

56 Za těchto podmínek a z nedostatku dalších relevantních poznatků je třeba konstatovat, že manželé HE jsou jako spoluvlastníci investičního majetku pro účely použití šesté směrnice příjemci dodání tohoto majetku.

57 Toto řešení je rovněž v souladu se zásadou neutrality. Vzhledem k tomu, že společenství tvořené těmito manžely není osobou povinnou k dani a z tohoto důvodu nemůže odečíst DPH na vstupu, musí být tento nárok na odpočet přiznán manželům jednotlivě v rozsahu, v němž mají postavení osob povinných k dani.

58 Je tedy namístě odpovědět na druhou otázku tak, že pokud společenství založené sňatkem, které nepožívá právní subjektivitu a nevykonává hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, objedná investiční majetek, musí být spoluvlastníci tvořící toto společenství považováni pro účely použití uvedené směrnice za příjemce plnění.

Ke třetí otázce

59 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda, pokud manželé ve společenství založeném jejich sňatkem pořídí investiční majetek, jehož část je užívána k podnikatelské činnosti výlučně jedním z manželů spoluvlastníků, má tento manžel nárok na odpočet celkové výše DPH na vstupu, která zatížila část majetku, kterou tento manžel užívá pro potřeby svého podniku, nebo zda má pouze nárok na odpočet části DPH na vstupu odpovídající jeho podílu nabyvatele.

60 Za účelem zodpovězení této otázky je namístě připomenout, že vnitrostátní soud rozhodl v prvním stupni tak, že p. HE byl z hlediska německého občanského práva příjemcem stavebních prací týkajících se kanceláře pouze v rozsahu jedné čtvrtiny. Tento soud vycházel z rozdělení vlastnictví pozemku mezi manžely spoluvlastníky, přičemž podíl manžela dosahoval pouze 25 % spoluvlastnictví. Přiznal tedy p. HE nárok pouze na odpočet čtvrtiny výše daně na vstupu související s kanceláří používanou k podnikání, a sice čtvrtinu z 12 % celkové částky DPH na vstupu.

61 Pan HE se naopak domnívá, že má na základě šesté směrnice v celém rozsahu nárok na odpočet DPH na vstupu odpovídající části majetku, který užívá k podnikání, a sice 12 % z celkové částky daně na vstupu.

62 V tomto ohledu je důležité bez dalšího připomenout, že jak vyplývá ze samotného názvu šesté směrnice, směřuje k zavedení společného systému DPH, když upravuje zdanitelná plnění jednotně a podle pravidel Společenství (viz bod 36 tohoto rozsudku a uvedená judikatura).

63 Mimoto z ustálené judikatury vyplývá, že ustanovení šesté směrnice, která neobsahují žádný výslovný odkaz na právo členských států k určení svého smyslu a dosahu, musí být obvykle v celém Společenství vykládána samostatně a jednotně pro to, aby bylo zabráněno odlišnostem v použití systému DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz rozsudek ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 34).

64 Co se týče konkrétně čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, podle nějž se výrazem ‚dodání zboží' rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pojem „dodání zboží" se nevztahuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Účel uvedené směrnice by mohl být ohrožen, kdyby zjištění, zda jde o dodání zboží, jež je jedno ze tří zdanitelných plnění, záviselo na splnění podmínek, které se mění v závislosti na občanském právu dotyčného členského státu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8; ze dne 4. října 1995, Armbrecht, C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 13 a 14, jakož i ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, s. I-1317, body 32 a 33).

65 V důsledku toho se nelze ztotožnit se stanoviskem vnitrostátního soudu rozhodujícího v prvním stupni, který zakládá svoji úvahu na systému vlastnictví v německém občanském právu, ani se stanoviskem, jež ve svém písemném vyjádření hájí Komise, podle nějž nemůže být žádost p. HE přijata, jestliže posledně jmenovaný nemá podle vnitrostátní právní úpravy právo nakládat s investičním majetkem v celém jeho rozsahu.

66 Krom toho otázka, který ze spoluvlastníků ve skutečnosti uhradil faktury týkající se výstavby domu, není pro zodpovězení položené otázky relevantní, neboť z čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že protiplnění může být poskytnuto rovněž třetí osobou.

67 K zodpovězení třetí otázky je důležité naopak připomenout, že p. HE v projednávaném případě užívá osobně a v rozsahu 100 % pro účely své hospodářské činnosti kancelář umístěnou v obytném domě a rozhodl se přidělit celou tuto místnost do svého podniku. Jeví se tak, že dotyčný nakládá skutečně s touto místností, jako by byl jejím vlastníkem, a splňuje tak podmínku vyplývající z judikatury zmíněné v bodě 64 tohoto rozsudku.

68 Je namístě dodat, že p. HE žádá o odpočet DPH na vstupu, která je rovna částce vztahující se k části majetku, který užívá výhradně k výkonu podnikatelské činnosti a s níž se rozhodl nakládat jako s majetkem podniku.

69 Ostatně za okolností, jakými jsou okolnosti věci v původním řízení, nemůže být kancelář důvodem vzniku nároku na odpočet jiného subjektu než p. HE, takže v projednávaném případě nehrozí vznik podvodné nebo zneužívající situace.

70 Žádost p. HE směřující k získání odpočtu celé výše DPH, která zatížila kancelář, je třeba za těchto okolností považovat za slučitelnou se systémem odpočtů, jenž má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci veškerých jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě podléhají samy DPH (viz zejména výše uvedený rozsudek Zita Modes, bod 38).

71 Z toho vyplývá, že takový subjekt, který stejně jako p. HE přidělil celou místnost užívanou jako kancelář do vlastnictví podniku, musí mít možnost využít odpočtu celé částky DPH, která přímo zatížila výši různých prvků tvořících cenu této části domu. Pokud by mohl odečíst pouze část DPH, kterou nesl v souvislosti s touto místností užívanou zcela k jeho zdanitelným plněním – část určená podle podílu ve spoluvlastnictví domu nahlíženého z hlediska jeho celku – uvedený subjekt by nebyl v rozporu s požadavky zásady neutrality osvobozen od celé daně vztahující se k majetku, jenž používá za účelem své hospodářské činnosti.

72 Předchozí výklad je rovněž v souladu se zásadou rovného zacházení, která představuje logický důsledek zásady neutrality.

73 Je tak totožně zacházeno se dvěma osobami povinnými k dani, které se nacházejí objektivně ve stejné situaci, pokud jde o to, že každá užívá výlučně stejný procentuální podíl domu jako kancelář, kterou přidělila ke svému podniku, neboť obě dvě mají nárok na odpočet stejné částky DPH na vstupu. Na druhé straně je zohledněn rozdíl, který charakterizuje jejich situaci – když jedna je výlučným vlastníkem domu, zatímco druhá vlastní pouze určitý podíl – tím, že první má možnost odečíst DPH na vstupu až do výše 100 %, jestliže si zvolila začlenit dům ke smíšenému užívání do svého podniku v celém rozsahu, zatímco druhá nemůže být nikdy osvobozena od výše DPH převyšující částku, kterou skutečně nesla, tedy částku vztahující se k podílu ve spoluvlastnictví (a sice 25 % v případě dotčeném v původním řízení).

74 Vzhledem k veškerým výše uvedeným úvahám je namístě odpovědět na třetí otázku tak, že pokud manželé ve společenství založeném svým sňatkem pořídí investiční majetek, jehož část je užívána k podnikatelské činnosti výlučně jedním z manželů spoluvlastníků, má tento manžel nárok na odpočet celkové výše DPH na vstupu, která zatížila část majetku, kterou užívá pro potřeby svého podniku, jestliže odečtená částka nepřekračuje hranice podílu, jehož je osoba povinná k dani majitelem ve spoluvlastnictví předmětného majetku.

Ke čtvrté otázce

75 Podstatou této otázky je určit, zda čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice za okolností, jakými jsou okolnosti věci v původním řízení, vyžadují k výkonu práva na odpočet, aby osoba povinná k dani měla fakturu vystavenou na své jméno a uvádějící části ceny a DPH odpovídající svému podílu ve spoluvlastnictví, nebo zdali je za tímto účelem dostatečná faktura vystavená bez dalšího rozlišení na oba manžele ve spoluvlastnictví, aniž by obsahovala takovýto rozpis.

76 V tomto ohledu vyplývá zvláště z čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice jak v jejím původním znění, tak ve znění vyplývajícím ze směrnice 91/680, že k výkonu práva na odpočet musí faktura jednoznačně uvádět cenu bez daně a příslušnou daň podle jednotlivých sazeb a také případná osvobození od daně.

77 Z toho vyplývá, že kromě těchto minimálních požadavků neukládá šestá směrnice další povinné údaje jako ty, jež jsou předmětem čtvrté předběžné otázky.

78 V souladu s čl. 22 odst. 3 písm. c) šesté směrnice mají sice členské státy možnost stanovit kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura, a podle odstavce 8 téhož článku mají členské státy možnost ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení a výběru daně a k předcházení daňovým únikům.

79 Spolková republika Německo této posledně zmíněné možnosti využila. V tomto členském státě tak UStG stanoví, že faktury musí obsahovat zejména jméno a adresu příjemce plnění, množství a obvyklé obchodní určení dodaného zboží a povahu a rozsah poskytnutí služeb, jakož i úplatu za plnění.

80 Nicméně, jak Komise připomněla, z ustálené judikatury vyplývá, že k výkonu práva na odpočet se musí požadavek jiných údajů na faktuře než těch, jež jsou upraveny v čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, omezit na to, co je nezbytné k zajištění výběru DPH a dohledu daňové správy. Krom toho nesmí tyto údaje svým počtem nebo svou technickou povahou prakticky znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práva na odpočet (rozsudek ze dne 14. července 1988, Jeunehomme a EGI, 123/87 a 330/87, Recueil, s. 4517, bod 17). Stejně tak opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě čl. 22 odst. 8 téže směrnice k zajištění správného výběru daně a k předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Tato opatření nemohou být používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež představuje základní zásadu společného systému DPH zavedenou právní předpisy Společenství v dané oblasti (rozsudky ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 52, a ze dne 19. září 2000, Schmeink & Cofreth a Strobel, C-454/98, Recueil, s. I-6973, bod 59).

81 Přitom v případě, jakým je věc v původním řízení, neexistuje žádné nezbezpečí podvodu nebo zneužití, neboť se tento případ týká zvláštního druhu společenství, a sice faktického spoluvlastnictví mezi manžely, které samo o sobě nemá postavení osoby povinné k dani a v rámci něhož pouze jeden z manželů vykonává hospodářskou činnost, takže je vyloučeno, aby mohly být faktury, třebaže vystaveny na jméno „P. a pí HE" a neuvádějící části ceny a DPH odpovídající podílu každého manžela ve spoluvlastnictví, použity manželem, jenž není osobou povinnou k dani nebo společenstvím za účelem opětovného získání odpočtu téže částky DPH.

82 Odepřít manželovi, který je osobou povinnou k dani, nárok na odpočet pouze z důvodu, že faktury neobsahují údaje stanovené použitelným vnitrostátním právem, by bylo za těchto podmínek neslučitelné se zásadou proporcionality.

83 Z toho vyplývá, že je namístě odpovědět na čtvrtou otázku tak, že čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice nevyžadují, aby k výkonu práva na odpočet za okolností, jakými jsou okolnosti dotčené v původním řízení, měla osoba povinná k dani fakturu vystavenou na své jméno a uvádějící části ceny a DPH odpovídající svému podílu ve spoluvlastnictví. Za tímto účelem je dostatečná faktura vystavená bez dalšího rozlišení na oba manžele ve spoluvlastnictví, aniž by obsahovala takovýto rozpis.

K nákladům řízení

84 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

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, jak ve svém původním znění, tak ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS za účelem odstranění daňových hranic, musí být vykládána následovně:

— **osoba, která si pořídí nebo nechá postavit dům za účelem bydlení s rodinou, jedná v postavení osoby povinné k dani, a má tedy nárok na odpočet podle článku 17 šesté směrnice 77/388 v rozsahu, v němž užívá jednu místnost tohoto domu jako kancelář k výkonu hospodářské činnosti, byť vedlejší, ve smyslu článků 2 a 4 téže směrnice a přidělí-li tuto část domu do vlastnictví svého podniku;**

— **pokud společenství založené sňatkem, které nepožívá právní subjektivitu a nevykonává hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice 77/388, objedná investiční majetek, musí být spoluvlastníci tvořící toto společenství považováni pro účely použití této směrnice za příjemce plnění;**

— **pokud manželé ve společenství založeném jejich sňatkem pořídí investiční majetek, jehož část je užívána k podnikatelské činnosti výlučně jedním z manželů spoluvlastníků, má tento manžel nárok na odpočet celkové výše daně z přidané hodnoty na vstupu, která zatížila část majetku, kterou užívá pro potřeby svého podniku, jestliže odečtená částka nepřekračuje hranice podílu, jehož je osoba povinná k dani majitelem ve spoluvlastnictví předmětného majetku;**

— **článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice 77/388 nevyžadují, aby k výkonu práva na odpočet za okolností, jakými jsou okolnosti dotčené v původním řízení, měla osoba povinná k dani fakturu vystavenou na své jméno a uvádějící části ceny a daně z přidané hodnoty odpovídající svému podílu ve spoluvlastnictví. Za tímto účelem je dostatečná faktura vystavená bez dalšího rozlišení na oba manžele ve spoluvlastnictví, aniž by obsahovala takovýto rozpis.**

Podpisy.