STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 15. června 2006 [1]

1. Cílem tohoto řízení o předběžné otázce je upřesnit, jaký je základ daně z přidané hodnoty (DPH) dlužné osobou povinnou k dani u části budovy, kterou tato osoba v celém rozsahu učinila aktivem svého podniku, v souvislosti s jejím užíváním touto osobou pro soukromou potřebu.

2. Pokud osoba povinná k dani pořídí nebo nechá postavit budovu, u níž se rozhodne učinit ji v celém rozsahu aktivem svého podniku, ale u níž rovněž zamýšlí užívat její část pro svou soukromou potřebu, má právo v celém rozsahu odečíst DPH, kterou odvedla na vstupu z nákladů tohoto pořízení nebo stavby.

3. Nicméně ohledně části budovy, kterou osoba povinná k dani užívá pro soukromou potřebu, se tato osoba nachází ve srovnatelné situaci jako konečný spotřebitel. Šestá směrnice 77/388/ES [2] stanoví pro tento případ mechanismus výběru odpovídající části DPH, jejíhož odpočtu osoba povinná k dani dosáhla.

4. Za tímto účelem šestá směrnice vytváří právní fikci, na jejímž základě se toto užívání pro soukromou potřebu považuje za poskytování služeb za protiplnění, které si osoba podléhající dani poskytuje sama sobě.

5. V projednávané věci je Soudní dvůr vyzván, aby upřesnil, co je základem DPH u tohoto poskytování služeb. Finanzgericht München (Německo) se táže, zda má být tento základ daně určen výhradně na základě obecných pravidel o odpisech odrážejících postupné opotřebení budovy, nebo tomu tak může být v závislosti na období pro „opravu odpočtů“ DPH.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Směrnice Rady 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. 274, dále jen „šestá směrnice“).

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

1. Šestá směrnice

6. DPH je daní ze spotřeby, jež se obecně uplatní u zboží a služeb. Systém DPH ve Společenství spočívá v tom, že je na zboží a služby uložena daň, která je přesně poměrná k ceně tohoto zboží nebo těchto služeb a které podléhá každá transakce uskutečněná ve výrobním nebo distribučním řetězci, ale která smí zatížit jen konečného spotřebitele.

7. K tomu, aby nemusely osoby povinné k dani, u nichž se daň vybírá, nést daňovou zátěž, stanoví šestá směrnice mechanismus odpočtu, jehož cílem je zajistit „neutralitu" daně vůči těmto osobám.

8. Rovněž obsahuje více ustanovení, jejichž cílem je zajistit použití tohoto systému, jestliže osoba povinná k dani užívá téhož majetku jak pro podnikatelské účely, tak pro svou soukromou potřebu. Příslušná ustanovení pro vyřešení sporu v původním řízení jsou následující.

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

10. Podle čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) zmíněné 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".

11. Článek 11 A odst. 1 písm. c) téže směrnice, jež je v centru pozornosti projednávaného sporu, upřesňuje, co je v takovém případě základem daně. Stanoví, že jím je „při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani".

12. Článek 17 odst. 2 této 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) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena [v tuzemsku] s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

13. Článek 20 šesté směrnice se týká opravy tohoto odpočtu. Stanoví, že původní odpočet DPH se mimo jiné opraví jednak, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani právo, a jednak, jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při určení jeho výše.

14. Článek 20 rovněž stanoví:

„[...]

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. [...]“

B – *Vnitrostátní právo*

15. Podle § 3 odst. 9a bodu 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) [3] se za poskytování služeb za protiplnění považuje užívání majetku, který se stal součástí aktiv podniku, osobou povinnou k dani, a to k jiným účelům než pro potřebu podniku, je-li přitom daň odvedená na vstupu plně nebo zčásti odpočitatelná.

16. Základ daně u poskytování služeb uvedených v § 3 odst. 9a bodu 1 je vymezen v § 10 UStG. Tento § 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".

17. Ustanovení § 10 UStG ve svém znění platném od 1. července 2004 stanoví:

„4. Základem daně je:

[...]

2. [...] 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;

[...]"

18. Ustanovení § 15 UStG se dotýká 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,

3 — BGBl. 1993, I, s. 565, dále jen „UstG".

u kterých se použijí ustanovení občanského práva týkající se nemovitostí, a stavby na pozemku jiných osob, je pětiletá lhůta nahrazena lhůtou desetiletou."

II – Skutkový základ

19. V průběhu roku 2003 nechala společná domácnost podle německého práva (Hausgemeinschaft [4], dále jen „společná domácnost" nebo „žalobkyně"), kterou tvoří Jörg a Stefanie Wollny, postavit budovu, kterou učinila v celém rozsahu aktivem podniku. Tato budova je obsazena v rozsahu 20,33 % kancelářemi daňového poradce, pronajímanými jednomu z členů společné domácnosti, a ve zbývající části 79,67 % soukromým bytem obou členů této domácnosti. Nájem k podnikatelským účelům podléhá DPH, neboť společná domácnost se vzdala osvobození nájmu od daně [5].

20. 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.

21. Při určování základu DPH, dlužné z důvodu užívání budovy pro soukromou potřebu, vycházela ze skutečnosti, že německé právní předpisy o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) stanoví dobu odepisování budovy na padesát let. Usoudila proto, že tento základ daně odpovídá měsíční částce, která se rovná 1/12 ze 2 % stavebních nákladů vztahujících se k této části, užívané pro soukromou potřebu.

22. Finanzamt Landshut rozhodl, že uvedený základ daně musí být určen s ohledem na délku opravného období pro odpočty DPH, stanovenou v § 15a UstG v souladu s článkem 20 šesté směrnice. Opravil tedy výpočet žalobkyně 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.

23. Vzhledem k tomu, že Finanzamt Landshut zamítl stížnosti vznesené společnou domácností proti předběžnému daňovému

4 — Tento pojem byl definován žalobkyní během jednání jako společenství vytvořené mezi dvěma nebo více osobami, které mají dům a které jej pronajímají.

5 — Připomeňme, že podle čl. 13 B písm. b) šesté směrnice jsou pacht nebo nájem nemovitého majetku, až na výjimky, osvobozeny od DPH, nicméně na základě čl. 13 C prvního pododstavce písm. a) téže směrnice mohou členské státy poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění těchto plnění.

výměru vystavenému podle výpočtu vyloženého v předcházejícím bodě zmíněná společná domácnost podala žalobu k Finanzgericht München.

III – Předběžná otázka

24. Finanzgericht München 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. Podotýká, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nedefinuje pojem „výše výdajů". Vysvětluje své pochybnosti ohledně významu, který má být tomuto pojmu přisouzen, a to z následujících důvodů.

25. Jednak Soudní dvůr rozhodl v rozsudku Enkler [6], že podle tohoto ustanovení musí být základ daně určen tak, že zohledňuje pouze výdaje, které jsou spojeny s majetkem jako takovým, jako jsou odpisy za opotřebení majetku, nebo výdaje, které osoba povinná k dani vynaložila a které ji opravňují k odpočtu DPH [7].

26. Tento bod by mohl vyhovovat názoru zastávanému žalobkyní tím, že by se na užívání části budovy, u níž může dojít k opotřebení, pro soukromou potřebu vztahovalo rozložené zdanění nákladů, které vynaložila na stavbu, rozvržené na celkovou dobu odepisování. Mohl by rovněž potvrdit tvrzení žalobkyně, podle něhož pořizovací cena pozemku nesmí být zahrnuta do základu daně, pokud opravňuje k odpočtu daně odvedené na vstupu, protože pozemek, na němž je budova postavena, nemůže být užíváním opotřeben.

27. Tato analýza může být potvrzena významem pojmu „výdaje", jehož předpokladem je opotřebení budovy následkem jejího užívání. K úplnému opotřebení budovy ovšem nemůže dojít ve lhůtě deseti let.

28. Dále bylo rovněž rozhodnuto, že cílem čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která užívá majetek podniku pro soukromou potřebu, a konečným spotřebitelem [8]. Cílem tohoto ustanovení je u části majetku užívaného pro soukromou potřebu odstranit účinky odpočtu DPH odvedené na vstupu, neboť konečný spotřebitel by nesl zátěž odpovídající DPH.

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

7 — Tamtéž bod 36.

8 — Viz mimo jiné výše uvedený rozsudek Enkler, bod 35.

29. Účel čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice tedy spíše směřuje k rozložení celkové výše pořizovacích nebo stavebních nákladů na opravné období pro odpočty DPH, a to podle vnitrostátní práva, tj. v daném případě na deset let. Takové řešení by totiž umožnilo předejít „nezdaněné konečné spotřebě", tj. situacím, když by odpočet DPH na vstupu nebyl v celém rozsahu uhrazen.

30. K nezdaněné konečné spotřebě by totiž mohlo dojít např. pokud by po skončení tohoto desetiletého opravného období byla budova předmětem převodu nepodléhajícímu DPH [9]. Pokud je v takovém případě určen základ daně v závislosti na délce odepisování budovy, tedy padesát let, bude osobě podléhající dani po deseti letech vrácena jen pětina částky DPH, jejíhož odpočtu dosáhla. Taková situaci by tedy byla v rozporu s cílem čl. 6 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

31. Účel tohoto ustanovení by rovněž mohl odůvodňovat to, že by do základu daně byla zahrnuta pořizovací cena pozemku, jestliže opravňoval k odpočtu daně odvedené na vstupu, neboť konečný spotřebitel by tuto daň rovněž nesl v okamžiku koupě.

32. V neprospěch této analýzy nicméně Finanzgericht München zdůrazňuje, že v rozsudku Seeling [10] Soudní dvůr zpochybnil dosah tohoto účelu tím, že rozhodl, že pokud opravné období stanovené v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice může opravit odpočet DPH odvedené na vstupu pouze částečně, pak je taková situace záměrnou volbou zákonodárce Společenství [11].

33. S přihlédnutím k těmto úvahám 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,

9 — Předkládající soud nekonkretizuje základ tohoto osvobození. Pravděpodobně jde o čl. 13 B písm. g) šesté směrnice, na jehož základě členské státy osvobodí, a to za podmínek, které samy stanoví, dodání budov po jejich prvním obydlení.

10 — Rozsudek ze dne 8. března 2003 (C-269/00, Recueil, s. I-4101).

11 — Tamtéž bod 54.

nebo roční podíl pořizovacích a stavebních nákladů, které opravňovaly k odpočtu daně z přidané hodnoty, vypočtený s odkazem na vnitrostátní opravné období pro odpočty?“

IV – Analýza

34. Tím, že DPH představuje daň ze spotřeby hrazenou osobami povinnými k dani, která však zatěžuje pouze konečného spotřebitele, má každá osoba povinná k dani právo si od výše daně, kterou vybere od svých klientů a kterou je povinna odvést státu, odpočíst daň, kterou sama uhradila na vstupu při pořízení zboží a služeb nezbytných k výkonu své hospodářské činnosti [12]. V důsledku toho může osoba povinná k dani uplatnit tento odpočet jen v rozsahu, v jakém toto zboží a služby užívá pro své činnosti, jež samotné podléhají DPH.

35. Jestliže jsou zboží nebo služby, pořízené osobou povinnou k dani, užívány touto osobou k činnostem osvobozeným od DPH nebo k činnostem, které nenáležejí do působnosti této daně, nemůže v zásadě dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu [13].

36. Jestliže osoba povinná k dani užívá investiční majetek jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, má 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 [14].

37. Pokud se osoba povinná k dani rozhodne učinit investiční majetek, užívaný jak k podnikatelským, tak k soukromým účelům, součástí aktiv svého podniku, je podle ustálené judikatury DPH splatná na vstupu při pořízení nebo stavbě tohoto majetku v zásadě odpočitatelná přímo a v celém rozsahu. Soudní dvůr tento výklad šesté směrnice již několikrát zvolil [15]. Nedávno jej potvrdil při rozhodování ve velkém senátu u výše uvedeného rozsudku Charles a Charles-Tijmens [16].

12 — Rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 27).

13 — Rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 24).

14 — Rozsudek ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens (C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23 a uvedená judikatura).

15 — Viz výše uvedený rozsudek Seeling, bod 41 a uvedená judikatura.

16 — Bod 24.

38. Osoba povinná k dani, která se rozhodne učinit celou budovu součástí aktiv svého podniku a která užívá část této budovy pro soukromou potřebu, má tedy právo na odpočet DPH odvedené na vstupu z celkových nákladů na pořízení nebo výstavbu uvedené budovy.

39. Nicméně vzhledem k tomu, že se osoba povinná k dani nachází u části této budovy užívané pro soukromou potřebu v situaci srovnatelné s konečným spotřebitelem, má povinnost hradit DPH odpovídající tomuto užívání. Tato povinnost je vyjádřena v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, který stanoví, že uvedené užívání se považuje za poskytování služeb za protiplnění, které si takto osoba povinná k dani poskytuje sama sobě.

40. Poněvadž v daném případě nejde ani o transakci s třetí osobou, ani o protiplnění poskytnuté takovou osobou, které by mohly být základem DPH, stanoví čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, že základem daně je „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani".

41. V tomto řízení se Finanzgericht München táže, zda je třeba tento pojem chápat v tom smyslu, že kromě běžných výdajů zohledňuje pouze opotřebení budovy, vypočtené na základě obvyklé životnosti majetku, podle vnitrostátních pravidel o odpisech.

42. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu tedy je, zda čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí být vykládán tak, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které základ DPH u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, je stanoven ročně jako část pořizovacích nebo stavebních nákladů, která je určená v závislosti na délce opravného období pro odpočty DPH podle článku 20 šesté směrnice.

43. Důsledky odpovědi na tuto otázku byly popsány předkládajícím soudem následujícím způsobem. Jsou celkem tři.

44. Prvním z těchto důsledků je samozřejmě roční výše DPH odvedená osobou povinnou k dani z důvodu užívání pro soukromou potřebu. Pokud by výše výdajů nezohledňovala opotřebení budovy, odpovídalo by v projednávaném případě zdanění prostřednictvím DPH ročně 2 % nákladům na stavbu

části nemovitosti užívané pro soukromou potřebu, protože doba odepisování stanovená vnitrostátními předpisy je padesát let. V opačném případě by základ daně byl roven 10 % těchto nákladů, protože opravné období pro odpočty DPH je vnitrostátním právem stanoveno na deset let.

45. Druhým důsledkem, který přímo vyplývá z předcházejícího, je možnost výskytu nezdaněné konečné spotřeby, např. při prodeji budovy, který je osvobozen od daně, po skončení opravného období pro odpočty DPH. K takové možnosti by nedošlo, pokud by byl základ daně určen na základě tohoto vnitrostátního opravného období, neboť po jeho uplynutí by osoba povinná k dani vrátila celkovou částku DPH odpočtenou na vstupu, která by odpovídala části budovy užívané pro její soukromou potřebu.

46. Třetí důsledek souvisí s tím, zda do základu daně zahrnout, či nikoli, pořizovací náklady na pozemek, na němž je nemovitost postavena, podléhá-li toto pořízení DPH a dosáhl-li nabyvatel odpočtu této daně. Pokud by bylo třeba pojem „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani" chápat jako pouhé opotřebení budovy, mohly by být pořizovací náklady na pozemek vyloučeny ze základu daně, protože pozemek, na němž je budova vystavěna, v zásadě nepodléhá opotřebení.

47. V rámci tohoto řízení se souběžně uplatňují tři tvrzení.

48. Žalobkyně tvrdí, že výši výdajů, uvedené v čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, je třeba rozumět tak, že kromě běžných výdajů zahrnuje výlučně roční odpisy za opotřebení budov, stanovené podle použitelných vnitrostátních pravidel.

49. Uvádí, že předpokladem pojmu „výdaje" je, že u osoby povinné k dani dojde ke zmenšení jejího majetku. Podle ní u osoby povinné k dani k takovému zmenšení nedojde v případě pořízení nebo stavby budovy, protože náklady vztahující se k těmto plněním budou vyrovnány hodnotou budovy. Ke zmenšení majetku, a tudíž i výdajů ve smyslu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice tak

může dojít jen při opotřebení věci. Toto opotřebení není závislé na opravném období stanoveném článkem 20 šesté směrnice, ale na délce užívání.

50. Žalobkyně rovněž tvrdí, že pořizovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena, nesmí být zahrnuty do základu daně, protože u tohoto pozemku nedochází k opotřebení v čase.

51. Naopak vlády Německa a Spojeného království tvrdí, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nebrání takovým vnitrostátním právním předpisům, jakým je sporný německý zákon.

52. Uplatňují, že toto ustanovení nedefinuje přesně, co spadá pod pojem „výše výdajů". Dovozují z toho, že členské státy mají prostor pro volnou úvahu při provádění tohoto pojmu. Zdůrazňují, že dotčené vnitrostátní předpisy jsou v souladu s cílem sledovaným celým tímto ustanovením, jímž je zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která užívá majetek podniku pro svou soukromou potřebu, a konečným spotřebitelem, který by pořizoval tentýž majetek.

53. Vzhledem k tomuto účelu by pojem „výdaje" měl být chápán tak, že zahrnuje pořizovací nebo stavební náklady na budovu, jakož i případnou pořizovací cenu pozemku, jestliže opravňuje k odpočtu DPH. Rovněž tak bude v souladu se zmíněným účelem rozložit částku stavebních nákladů, která odpovídá části budovy užívané pro soukromou potřebu, na délku opravného období pro odpočty DPH, protože by toto řešení zamezilo jakékoli možnosti výskytu nezdaněné konečné spotřeby.

54. Komise Evropských společenství zastává názor nacházející se mezi oběma ostatními. Na rozdíl od vlád Německa a Spojeného království tvrdí, že rozložení pořizovacích nebo stavebních nákladů na nemovitost nemůže být provedeno v závislosti na vnitrostátních pravidlech o opravě odpočtů DPH. Podle této instituce jednak neexistuje žádný důvod požadující použití čl. 20 odst. 2 šesté směrnice v souvislosti s jejím čl. 6 odst. 2 písm. a). Krom toho dosah argumentu vycházejícího z možnosti výskytu nezdaněné

konečné spotřeby byl zpochybněn Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Seeling.

55. Nicméně proti tvrzení žalobkyně Komise uvádí, že rozložení pořizovacích nebo stavebních nákladů nelze stanovit v závislosti na vnitrostátních pravidlech o odpisech z daně z příjmů, protože tato pravidla jsou v Evropské unii významně rozdílná. Zmíněná pravidla jsou mimo jiné podřízena zvláštním cílům, které jsou společnému systému DPH cizí. Podle Komise by toto rozložení mělo být provedeno za použití účetních kritérií, která jsou vůči DPH objektivní, obecně uznávaná a jí vlastní. Mimo jiné tvrdí, že základ daně by měl případně zahrnovat pořizovací náklady na pozemek.

56. Co se mě týče, mám za to, jako německá vláda a vláda Spojeného království, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nebrání tomu, aby pořizovací nebo stavební náklady, které odpovídají části budovy užívané osobou povinnou k dani pro svou soukromou potřebu, byly rozloženy na délku opravného období pro odpočty DPH, stanovenou podle článku 20 šesté směrnice.

57. Před uvedením důvodů, na nichž zakládám tento názor, považuji za užitečné stručně vymezit, jaký je vztah mezi lhůtami stanovenými v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice a v čl. 6 odst. 2 písm. c) téže směrnice.

58. Jak poukazují žalobkyně i Komise, v šesté směrnici neexistuje důvod požadující použití délky opravného období, stanovené čl. 20 odst. 2 uvedené směrnice, v rámci čl. 6 odst. 2 písm. a) téže směrnice.

59. Článek 20 šesté směrnice se totiž týká situace, kdy se osoba povinná k dani, užívá-li tutéž budovu k podnikatelským účelům i pro svou soukromou potřebu, rozhodne učinit tuto budovu aktivem svého podniku pouze v rozsahu, v němž ji užívá k podnikatelským účelům. V takovém případě tato osoba povinná k dani dosáhla odpočtu daně odvedené na vstupu z pořizovacích nebo stavebních nákladů na uvedenou budovu jen v poměru k její části užívané k podnikatelským účelům.

60. Cílem uvedeného článku 20 je umožnit opravu tohoto odpočtu v závislosti na změně okolností, ke kterým došlo během užívání budovy osobou povinnou k dani, vzhledem k původnímu daňovému přiznání, nebo protože uvedený odpočet vycházel z chybného daňového přiznání.

61. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice stanoví, že k opravě může dojít jen během vymezeného období, které je v zásadě pětileté. Nicméně stanoví, že u nemovitého majetku toto období může být prodlouženo. V původním znění šesté směrnice toto období mohlo dosahovat až deset let. Od doby, kdy vstoupila směrnice 95/7 v platnost, to může být až dvacet let.

62. Jestliže se osoba povinná k dani rozhodla, jako je tomu v projednávané věci, učinit budovu v celém rozsahu aktivem podniku, a tak získat v celém rozsahu daň odvedenou na vstupu z jejích pořizovacích nebo stavebních nákladů, pak se použije právě čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Užívání části nemovitosti pro soukromou potřebu, jak jsem ukázal, se považuje za poskytování služeb za protiplnění. Právě na základě posledně uvedeného ustanovení osoba povinná k dani vrací DPH u pořizovacích nebo stavebních nákladů vztahujících se k části budovy, kterou užívá pro soukromou potřebu.

63. Pokud se část budovy zmenší či zvětší v průběhu času, režim oprav, stanovený článkem 20 šesté směrnice, nemůže být použit. Tato změna se odrazí v příslušném zdaňovacím období, a to v míře pořizovacích nebo stavebních nákladů zohledněných při stanovení výše základu daně uvedeného v čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice.

64. Nicméně, je-li prodána budova, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku, stávají se lhůty stanovené v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice relevantními. Podle čl. 20 odst. 3 uvedené směrnice se totiž na budovu, je-li tento prodej uskutečněn během opravného období pro odpočty DPH, které je uvedené v odstavci 2 téhož článku, pohlíží tak, jako by nadále sloužila k výkonu hospodářské činnosti dotčené osoby až do okamžiku, kdy toto období uplyne, a odpočet DPH u pořizovacích nebo stavebních nákladů na nemovitost tedy může být předmětem opravy *a posteriori*.

65. Z těchto ustanovení *a contrario* rovněž vyplývá, že je-li budova prodána po uplynutí tohoto období, není taková oprava *a posteriori* již možná. V uvedeném případě tedy existuje možnost výskytu nezdaněné konečné spotřeby.

66. Právě z důvodu zabránění takové situaci německá vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že musí být možné, aby byl základ DPH u užívání budovy, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku, pro soukromou potřebu, vypočtený v závislosti na délce opravného období pro odpočty DPH, stano-

vené vnitrostátním právem v souladu s čl. 20 odst. 2 šesté směrnice.

67. Jsem názoru, že s tvrzením těchto vlád lze souhlasit z následujících důvodů. Zaprvé čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nechává členským státům prostor pro uvážení při jeho provádění. Zadruhé sporné stanovení základu daně v závislosti na opravném období pro odpočty DPH je v souladu s účelem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Zatřetí takové stanovení je rovněž slučitelné s cílem harmonizovat vyměřovací základ, který uvedená směrnice sleduje.

68. K prvnímu bodu připomínám, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice stanoví, že základem daně při poskytování služeb uvedených v čl. 6 odst. 2 je „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani". Jak uvádí předkládající soud, tento pojem není v šesté směrnici definován.

69. Ze znění tohoto čl. 6 odst. 2 přesto mohou být vyvozeny následující informace. Pojem „výdaj" je definován jako užití peněz zvláště pro jiné účely než jejich investování [17]. Doslovný význam výrazu „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani" je tak relativně široký a nepřesný [18]. Podle mého názoru je možné jej chápat tak, že znamená souhrn nákladů, které byly a jsou nezbytné k realizaci poskytování služeb. Tento pojem tedy může být chápán tak, že kromě běžných výdajů označuje souhrn nákladů na pořízení nebo vytvoření majetku, jenž je předmětem uvedeného poskytování služeb.

70. Dále okolnost, že užívání majetku podniku osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu se považuje za poskytování služeb za protiplnění, tj. za plnění, které se prodlužuje v čase, směřuje logicky k myšlence, že výběr DPH z těchto nákladů musí být rozvržen na splátky.

71. Z tohoto přirovnání a z cíle sledovaného zákonodárcem prostřednictvím čl. 6 odst. 2 šesté směrnice je rovněž možné vyvodit, že toto rozvržení na splátky se může vztahovat na celou dobu užitného života majetku.

17 — Viz *Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, éd. Dictionnaires Le Robert, Paříž, 1996, s. 595.

18 — Viz k výrazu „výše nákladů" ostatní jazykové verze šesté směrnice: „Betrag der Ausgaben" v němčině; „uitgaven" v nizozemštině; „the full cost" v angličtině; „udgifter" v dánštině a „spese sostenute" v italštině.

Podle ustálené judikatury je totiž cílem tohoto ustanovení zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem [19]. Jde o to zamezit tomu, aby se osoba povinná k dani, která mohla odečíst DPH za nákup majetku, jenž je aktivem jejího podniku, vyhnula platbě DPH, jestliže z majetku svého podniku vyhradí tento majetek na soukromé účely, a získala tak neoprávněnou výhodu vůči běžnému spotřebiteli, který majetek pořídí a uhradí DPH [20].

72. Rozvržení splátek na celou dobu užitného života majetku tedy představuje výhodu možnosti úpravy základu daně v závislosti na případných změnách části majetku, vyhrazeného osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu. Jak připomíná předkládající soud, Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Enkler vykládá základ daně stanovený čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice tak, že zahrnuje výdaje, které jsou spojeny s majetkem jako takovým, jakými jsou odpisy za opotřebení majetku [21].

73. V projednávaném sporu tak vyvstává otázka, zda tento výklad čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice je jediný, který je slučitelný s právem Společenství. Jinými slovy jde o to posoudit, zda členské státy mají při provádění tohoto ustanovení prostor pro uvážení, na jehož základě by měly právo rozvrhnout vrácení DPH, která se vztahuje k užívání majetku pro soukromou potřebu, na kratší období, vypočítané na základě opravného období pro odpočty DPH.

74. Podle mého názoru členské státy mají takový prostor pro uvážení.

75. Je nesporné, že na rozdíl od ostatních ustanovení šesté směrnice [22], neodkazuje čl. 11 A odst. 1 písm. c) na vnitrostátní právo, aby určil jeho význam a dosah. Pojem „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani" tedy představuje samostatný pojem práva Společenství, který nelze ponechat na uvážení každého členského státu [23].

19 — Výše uvedený rozsudek Enkler, bod 35.

20 — Tamtéž, bod 33.

21 — Bod 36. V této věci byl Soudní dvůr dotázán na určení základu daně pro výpočet DPH u užívání obytného vozidla, které bylo v celém rozsahu aktivem podniku, a to po určitá období roku. Rozhodl, že je třeba zohlednit část výdajů, jako jsou výdaje definované v bodě 36, úměrně k poměru mezi jednak celkovou dobou skutečného užívání majetku, a jednak dobou skutečného užívání tohoto majetku k jiným účelům než pro potřebu podniku (bod 37).

22 — Viz v tomto smyslu čl. 4 odst. 3 písm. b) šesté směrnice ohledně pojmu „stavební pozemek" a čl. 13 A odst. 1 písm. c) téže směrnice, co se týče pojmů „lékařská a nelékařská zdravotnická povolání".

23 — Viz v tomto ohledu rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Recueil, s. 113, body 10 a 11).

76. Šestá směrnice neobsahuje veškeré údaje k tomu, aby bylo možné vymezit jednotný obsah tohoto pojmu v celé Evropské unii. Podle mého názoru ani zmíněná formulace pojmu, ani systém, v němž se nachází, nedovolují s jistotou určit, zda rozložení pořizovacích nebo stavebních nákladů na dotčenou budovu se nezbytně musí vztahovat na celý její užitný život. V každém případě šestá směrnice nestanoví, na jakém základě by měly být vypočítány odpisy za opotřebení budovy.

77. Je tedy třeba ověřit, zda sporné určení základu DPH v závislosti na délce opravného období pro odpočty je v souladu s cíli čl. 6 odst. 2 šesté směrnice a směrnice samotné.

78. Pokud jde o první bod, je cílem čl. 6 odst. 2, jak jsem již ukázal, zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani, která vyhradila majetek z podniku poté, co dosáhla odpočtu celkové výše DPH odvedené z pořizovacích nebo výrobních nákladů tohoto majetku, a konečným spotřebitelem, který by při pořízení nebo stavbě téhož majetku tuto daň uhradil.

79. Určení základu DPH u užívání pro soukromou potřebu, a to v závislosti na délce opravného období pro odpočty DPH, s cílem předejít nezdaněné konečné spotřebě při prodeji po uplynutí tohoto období, je zcela v souladu s tímto cílem.

80. Nedomnívám se, že výše uvedený rozsudek Seeling tuto analýzu zpochybňuje.

81. Je pravda, že ve věci, ve které byl vydán tento rozsudek, čelil Soudní dvůr argumentu německé vlády, vycházejícím z možnosti vzniku nezdaněné konečné spotřeby v případě prodeje nemovitosti osvobozené od DPH po uplynutí opravného období pro odpočty. Je také bez pochyb, že Soudní dvůr uvedl, že okolnost, že toto opravné období může opravit odpočet DPH odvedené na vstupu pouze částečně, je výsledkem záměrné volby zákonodárce Společenství, a že délka uvedeného období u nemovitého investičního majetku byla prodloužena až na dvacet let s cílem zohlednit délku hospodářského života takového majetku [24].

82. Podle mého názoru musí být nicméně tato odpověď posouzena v kontextu, v němž byla podána.

24 — Výše uvedený Rozsudek Seeling, body 54 a 55.

83. V rozhodné době z hlediska skutkového stavu ve výše uvedené věci Seeling stanovily německé právní předpisy, že základ DPH u užívání budovy, která je v celém rozsahu součástí aktiv podniku, pro soukromou potřebu se vypočítá v závislosti na opotřebení majetku. Záměrem německé vlády bylo zpochybnit judikaturu, podle níž osoba povinná k dani, která učiní budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku a která následně užívá část této budovy pro svou soukromou potřebu, má právo na odpočet DPH odvedené na vstupu z celkových pořizovacích nebo stavebních nákladů na uvedenou budovu.

84. Založila toto zpochybnění na čl. 13 B písm. b) šesté směrnice, na jehož základě je pronájem nemovitého majetku v zásadě osvobozen od DPH, takže neumožňuje dosáhnout odpočtu DPH odvedené na vstupu. Tvrdila, že tam, kde čl. 6 odst. 1 první pododstavec písm. a) šesté směrnice považuje užívání majetku podniku pro soukromou potřebu za poskytování služeb a kde se toto užívání jeví z pohledu konečné spotřeby nejvíce jako pronájem, je osvobození stanovené čl. 13 B písm. b) uvedené směrnice použitelné obdobně.

85. Na podporu této analýzy tvrdila, že neexistence odpočtu daně na vstupu představuje výhodu, která spočívá v předcházení nezdaněné spotřebě při prodeji nemovitosti osvobozené od DPH po uplynutí desetiletého období pro odpočty.

86. Ve výše uvedeném rozsudku Seeling Soudní dvůr nepřijal argument německé vlády, založený na čl. 13 B písm. b) šesté směrnice. Rozhodl, že na užívání bytu pro soukromou potřebu osobou povinnou k dani v budově, kterou tato osoba učinila v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku, se toto ustanovení nevztahuje, neboť toto užívání nelze považovat za pronájem ve smyslu tohoto ustanovení [25].

87. Právě v této souvislosti uvedl, že pokud skutečnost, že osoba povinná k dani bude oprávněna, 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.

88. Nedomnívám se, podobně jako německá vláda a vláda Spojeného království, že ve výše

25 — Tamtéž, body 49 až 52.

uvedeném rozsudku Seeling Soudní dvůr zamýšlel zpochybnit dosah cíle čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

89. Tento rozsudek chápu jako potvrzení ustálené judikatury, podle níž osoba povinná k dani, která učiní budovu v celém rozsahu součástí aktiv svého podniku a která následně užívá část této budovy pro svou soukromou potřebu, má jednak právo na odpočet DPH odvedené na vstupu z celkových stavebních nákladů na uvedenou budovu, a jednak, jako důsledek tohoto práva, povinnost uhradit DPH z výše nákladů vynaložených u zmíněného užívání.

90. I když v uvedeném rozsudku Soudní dvůr stanovuje meze možností tohoto systému zajistit úplnou rovnost mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem, nezpochybňuje podle mého názoru zásadu, podle níž má vnitrostátní zákonodárce povinnost v co nejvyšší míře předcházet tomu, aby konečná spotřeba nebyla zdaňována.

91. S přihlédnutím k těmto skutečnostem se mi nejeví sporným, že záměr sledovaný německou vládou předcházet nezdaněné konečné spotřebě při převodu majetku osvobozeného od daně, a to po uplynutí opravného období pro odpočty, je v souladu s cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

92. Vůči této analýze lze namítat, že zkrácením doby vracení DPH na délku opravného období pro odpočty německá vláda rovněž zakládá možnost vzniku nezdaněné konečné spotřeby. Tato vláda totiž uvádí, že pokud dotčená osoba pokračuje v užívání budovy pro soukromou potřebu po uplynutí období deseti let, nezahrnují se již pořizovací nebo stavební náklady do základu daně. Užívání pro soukromou potřebu tak bude zdaněno pouze na základě běžných nákladů vytvářených budovou.

93. Takové vyloučení pořizovacích nebo stavebních nákladů ze základu daně se může jevit oprávněným, neboť odpočet daně na vstupu by byl zcela vrácen. Nicméně toto vracení by se vypočítalo z části budovy užívané pro soukromou potřebu po dobu deseti let. Užívá-li po skončení tohoto období osoba povinná k dani významnější část budovy pro soukromou potřebu, je namístě se domnívat, že užívání této doplňkové části pro soukromou potřebu nepodléhá dani. V této fázi zůstává otázka otevřená.

94. Nedomnívám se, že tento případný nedostatek systému by mohl zpochybnit

slučitelnost sporných ustanovení německých právních předpisů s cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice.

95. Určení základu DPH v závislosti na délce opravného období pro odpočty představuje podle mého názoru totiž další výhodu pro větší rovnost v zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem. Tato výhoda souvisí se zvýšením roční výše DPH odváděné osobou povinnou k dani na základě užívání pro soukromou potřebu. Toto zvýšení přispívá ke zmírnění nerovnosti obou protichůdných situací, které je způsobeno výhodou hotovostního toku, která pro osobu povinnou k dani vyplývá z rozvržení dluhu na splátky, vůči konečnému spotřebiteli, který u pořízení nebo výstavby budovy musí nést celkovou zátěž DPH.

96. Konečně jsem názoru, že určení základu DPH v závislosti na délce opravného období pro odpočty se nachází v přijatelných mezích ve vztahu k cíli šesté směrnice.

97. Tato směrnice, jak její název napovídá, směřuje k určení základu DPH jednotným způsobem a podle pravidel Společenství [26]. Dosah tohoto cíle je však omezeným způsobem vyjádřen v devátém bodě odůvodnění šesté směrnice, v jejím původním znění, podle něhož směrnice směřuje k dosažení „srovnatelných" výsledků ve všech členských státech. S ohledem na prostor pro volnou úvahu, který členským státům přiznává článek 20 šesté směrnice, jsem toho názoru, že sporné vnitrostátní právní předpisy tuto podmínku splňují.

98. Odkaz na článek 20 považuji za relevantní v rámci těchto závěrů, a to z následujících důvodů. Podobně jako uvedený článek 20, i čl. 6 odst. 2 a čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, jsou předurčeny k použití v situacích, při nichž budova, která opravňuje k odpočtu DPH odvedené z jejích pořizovacích nebo stavebních nákladů, je následně určena k používání, které k takovému odpočtu neopravňuje. Jde o doplňující ustanovení šesté směrnice, která upravují situaci, při nichž je budova užívána smíšeným způsobem, tj. je užívána zároveň k podnikatelským účelům i pro soukromou potřebu.

99. Mechanismy stanovené těmito různými ustanoveními mají mimo jiné srovnatelný hospodářský účinek [27]. V obou případech se

26 — Rozsudek ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, Recueil, s. I-4321, bod 48).

27 — Výše uvedený rozsudek Uudenkaupungin, bod 30.

jedná o to, vrátit DPH, u které osoba povinná k dani dosáhla odpočtu a kterou tato osoba musí nakonec uhradit.

100. Je třeba konstatovat, že členským státům je článkem 20 šesté směrnice přiznán relativně široký prostor pro volnou úvahu ohledně určení délky opravného období pro odpočty u nemovitého majetku, neboť mohou stanovit délku, která se pohybuje od pěti do dvaceti let.

101. S ohledem na vazby, které existují mezi mechanismem článku 20 šesté směrnice a mechanismem čl. 6 odst. 2 téže směrnice, se mi nejeví určení základu daně v závislosti na délce opravného období pro odpočty, a to u užívání budovy pro soukromou potřebu, která se stala v celém rozsahu aktivem podniku, v rozporu s cílem harmonizovat základ daně sledovaným šestou směrnicí.

102. Řešení zastávané Komisí, které spočívá ve výzvě členským státům, aby stanovily pravidla pro odpisy na celý užitný život nemovitostí na základě objektivních a obecně přijímaných kritérií, by dozajista vedlo k jednotnějšímu základu daně.

103. I když se takové řešení může jevit jako žádoucí, nedomnívám se, že by za současného obsahu šesté směrnice odůvodňovalo zpochybnění analýzy, podle níž sporné německé právní předpisy nepřesahují prostor pro uvážení, který je ponechán členským státům k určení základu daně upraveného v čl. 11 A odst. 1 písm. c) uvedené směrnice.

104. Možnost, že by řešení navržené Komisí vedlo k vyšší harmonizaci, byla mimo jiné vážně zpochybněna při jednání vládou Spojeného království, která tvrdila, že neexistují společná pravidla pro odpisy. Je pravda, že při zkoumání mezinárodních účetních standardů přijatých Evropským parlamentem a Radou Evropské unie v roce 2002 [28] za účelem zvýšení porovnatelnosti účetních výkazů společností s veřejně obchodovanými cennými papíry, jsem nucen konstatovat, že k systematickému rozložení částky, která může být odepisována po dobu užívání aktiva, může být použito různých způsobů odepisování [29].

28 — Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Úř. věst. L 243, s. 1; Zvl. vyd. 13/29, s. 609).

29 — Viz na příklad články 47 a 62 mezinárodního účetního standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, který je uveden v příloze nařízení Komise (ES) č. 1725/2003 ze dne 29. září 2003, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Úř. věst. L 261, s. 1; Zvl. vyd. 13/32, s. 4).

105. Závěrem této analýzy je ještě třeba zaujmout stanovisko k otázce, zda do základu daně zahrnout, či nikoli pořizovací náklady pozemku, na němž je budova postavena, jestliže tyto náklady podléhají DPH a osoba povinná k dani u nich dosáhla odpočtu této daně.

106. Podobně jako německá vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise jsem toho názoru, že v takovém případě musí být tyto náklady zahrnuty do základu DPH u užívání pro soukromou potřebu.

107. Jednak v textu čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice nenacházím důvod, který by rozhodl o jejich vyloučení. Pojem „výše výdajů na poskytování služeb vynaložených osobou povinnou k dani" je při doslovném pohledu na věc předurčen k tomu, aby zahrnoval veškeré vynaložené náklady umožňující toto poskytování služeb zajistit. Pořizovací náklady pozemku, na němž je dotčená budova postavena, spadají *a priori* do těchto nákladů.

108. Krom toho by jejich vyloučení ze základu daně bylo zjevně v rozporu s cílem čl. 6 odst. 2 šesté směrnice, jehož cílem je, jak jsem již uvedl, zajistit rovné zacházení mezi osobou povinnou k dani a konečným spotřebitelem. Kdyby konečný spotřebitel nesl zátěž DPH u těchto nákladů při pořízení stavebního pozemku, bylo by v rozporu s uvedeným cílem sejmutí této zátěže z osoby povinné k dani.

109. V rámci tohoto řízení nebylo jednoznačně prokázáno, zda podléhalo DPH pořízení pozemku, na němž byla budova postavena, žalobkyní, a zda posledně jmenovaná dosáhla odpočtu této daně. Odpověď na tuto otázku závisí na posouzení skutkového stavu, které náleží do působnosti vnitrostátního soudu.

110. S ohledem na veškeré předcházející úvahy navrhuji odpovědět na předběžnou otázku tak, že čl. 11 A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, na jejichž základě by byl základ DPH u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, stanoven ročně jako část pořizovacích nebo stavebních nákladů, určená v závislosti na délce opravného období pro odpočty DPH podle článku 20 šesté směrnice. Tento základ daně musí případně zahrnovat pořizovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena.

V – Závěry

111. S přihlédnutím k předcházejícím úvahám navrhuji na otázku položenou Finanzgericht München odpovědět 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, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátním právním předpisům, na jejichž základě by byl základ DPH u užívání části budovy pro soukromou potřebu, kterou osoba povinná k dani učinila součástí aktiv svého podniku, stanoven ročně jako část pořizovacích nebo stavebních nákladů, určená v závislosti na délce opravného období pro odpočty DPH podle článku 20 šesté směrnice, v platném znění. Tento základ daně musí zahrnovat pořizovací náklady na pozemek, na němž je budova postavena, jestliže toto pořízení podléhalo DPH a osoba povinná k dani dosáhla jejího odpočtu."