HE

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ANTONIA TIZZANA
přednesené dne 11. listopadu 2004 [1]

1. Usnesením ze dne 29. srpna 2002 došlým Soudnímu dvoru dne 23. ledna 2003 předložil Bundesfinanzhof (Německo) Soudnímu dvoru čtyři předběžné otázky ohledně výkladu 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 (dále jen „šestá směrnice") [2].

I – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

3. V projednávané věci je třeba připomenout některá ustanovení šesté směrnice, která vymezují pojem osoby povinné k dani z přidané hodnoty (článek 4), jakož i právo na odpočet daně na vstupu (článek 17) a která stanoví pravidla uplatňování tohoto práva (články 18 a 22).

2. Předkládající soud chce především vědět, zda, a pokud ano, do jaké míry osoba povinná k dani, která společně s manželem postavila nebo pořídila obytný dům, může odečíst ze splatné daně z přidané hodnoty daň z přidané hodnoty jako daň na vstupu, která byla uhrazena při pořízení nebo stavbě té části obytného domu, kterou užívá k výkonu své podnikatelské činnosti.

4. Článek 4 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.

1 — Původní jazyk: italština.
2 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

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. Co se týče práva na odpočet daně na vstupu stanoví čl. 17 odst. 2 následující:

„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[3];

[...]"

6. Konečně ohledně pravidel uplatňování práva na odpočet daně na vstupu stanoví článek 18:

„(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;

[...]"

3 — Během rozhodné doby v původním řízení byl čl. 17 odst. 2 šesté směrnice změněn směrnicí 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). Po této změně, která nemá vliv na výsledek projednávané věci, ovšem měla by zde být uvedena pro úplnost, zní toto ustanovení: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba k povinná k dani oprávněná odpočíst od daně, kterou je povinna odvést: a) daň z přidané hodnoty, která je splatná v tuzemsku nebo byla odvedena za zboží a služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani [...]"

7. Článek 22 odst. 3 stanoví:

„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.“ [4]

4 — Rovněž pro úplnost je třeba připomenout, že směrnice 91/680 změnila i čl. 22 odst. 3 následovně:
„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."
[...]"

B – *Vnitrostátní právo*

8. V projednávaném případě jsou příslušnými ustanoveními články 14 a 15 německého zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) ve znění platném v letech 1991 až 1993.

9. Článek 14 nazvaný „Vystavování faktur“ stanoví:

„(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).

[...]“ [5]

10. Článek 15 nazvaný „Odpočet daně na vstupu“ stanoví:

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

1. daň odděleně uvedenou na fakturách ve smyslu čl. 14, které jí vystavily jiné osoby povinné k dani na dodání zboží nebo poskytnutí služeb provedené ve prospěch jejího podniku [...]“ [6]

II – Skutkové okolnosti a řízení

11. Původní řízení bylo vyvoláno rozhodnutím Finanzamt Bergisch Gladbach (dále jen „Finanzamt“), kterým byla panu HE (dále jen „žalobce“) odepřena možnost odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou měl odvést správci daně, jako daň na vstupu částku daně z přidané hodnoty, kterou uhradil za stavbu části domu nabytého společně se svou manželkou, kterou určil jako kancelář užívanou k podnikatelské činnosti.

5 — Volný překlad.

6 — Volný překlad.

12. Dle předkládacího usnesení nabyli manželé HE koncem roku 1990 pozemek, který byl v podílovém spoluvlastnictví, přičemž žalobce vlastnil jednu čtvrtinu a jeho manželka tři čtvrtiny.

13. Poté pověřili manželé různé podniky výstavbou obytného domu na tomto pozemku. Dle tvrzení žalobce při jednání byly vlastnické podíly na tomto obytném domu rozděleny mezi něho a jeho ženu ve stejném poměru jako vlastnictví k pozemku, na kterém byl dům postaven, a to na jednu čtvrtinu a na tři čtvrtiny.

14. Všechny faktury stavebních podniků byly vystaveny na „manžele HE".

15. Z předkládacího usnesení dále vyplývá, že žalobce vedle své hlavní závislé činnosti provozoval vedlejší podnikatelskou činnost jako specializovaný autor, pro jejíž výkon používal jednu místnost v rodinném domě. Jelikož tato místnost činila 12 % celkové plochy domu, odečetl žalobce ve svých prohlášeních k dani z obratu za roky 1991 až 1993 z dlužné daně z přidané hodnoty částku jako daň na vstupu, která odpovídala 12 % daně z přidané hodnoty uhrazené za výstavbu tohoto domu.

16. Finanzamt však tento odpočet daně na vstupu odmítl, jelikož dle jeho názoru nebyl objednatelem a příjemcem plnění žalobce, nýbrž oběma manželi tvořené společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví, na které byly faktury za stavební práce vystaveny. Toto společenství samo o sobě nevykonává hospodářskou činnost, a nemá tedy právo na odpočet daně na vstupu.

17. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu u Finanzgericht.

18. Finanzgericht, který žalobě částečně vyhověl, považoval označení příjemců na fakturách na rozdíl od Finanzamt za nerelevantní a považoval žalobce za skutečného příjemce stavebních prací týkajících se kanceláře; dle toho přiznal tento soud žalobci právo na odpočet části daně z přidané hodnoty za toto plnění. Žalobce je však vlastníkem pozemku a kanceláře s tímto pozemkem spojené pouze z jedné čtvrtiny. Proto nemůže být částka odpočtu daně na vstupu stanovena tak, jak požaduje žalobce, ve výši 12 % daně z přidané hodnoty zaplacené za výstavbu domu, nýbrž pouze ve výši jedné čtvrtiny této procentní sazby.

19. Tento rozsudek byl jak ze strany Finanzamt, tak i žalobcem napaden před Bundesfinanzhof, který tak byl postaven před volbu mezi dvěma navzájem zcela odlišnými pojetími.

20. Finanzamt zastává názor, že při neexistenci jiných údajů v souvislosti s objednáním zakázky a vystavováním faktur je nutné považovat za příjemce stavebních prací týkajících se domu ve smyslu ustanovení článku 15 UStG pouze společenství manželů. Proto nemůže jednotlivý spoluvlastník odečíst daň z přidané hodnoty odvedenou za tuto stavbu ani poměrně jako daň na vstupu.

21. Žalobce se naopak považuje za oprávněného k provedení odpočtu daně na vstupu. Na rozdíl od rozhodnutí v rozsudku soudu prvního stupně se dle jeho názoru toto právo vztahuje na celou částku odvedené daně z přidané hodnoty za výstavbu kanceláře, která odpovídá 12 % celkem odvedené daně z přidané hodnoty. Tato část domu přísluší k užívání pouze jemu, takže v tomto ohledu je nutné na něj pohlížet jako na výlučného objednatele.

22. Dle vyjádření Bundesfinanzhof nabízí vnitrostátní právo řešení uvedeného problému. Dle jeho judikatury pak platí:

— Je-li objednávka učiněna společně více osobami, které jsou v podílovém spoluvlastnictví, ale netvoří (z hlediska práva upravujícího daň z obratu) samostatný subjekt práva (osobní nebo kapitálovou společnost), považuje se každý ze spoluvlastníků poměrně za příjemce plnění, není-li sjednáno nic jiného [7].

— V rozhodné době neexistovalo výslovné omezení práva na odpočet daně na vstupu za výstavbu a vybavení „k bytu náležející, avšak od ostatní obytné oblasti oddělené místnosti, která je výlučně nebo téměř výlučně užívána k provozním nebo podnikatelským účelům“ (tj. kancelář v místě bydliště) [8].

— Je-li společně nabyta určitá věc, která je užívána jedním ze spoluvlastníků ve vlastním podniku, přísluší podnikateli odpočet daně na vstupu dle jeho podílu na společenství [9].

7 — Viz rozsudky Bundesfinanzhof ze dne 1. února 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, a ze dne 7. listopadu 2000, V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; poslední rozsudek ze dne 16. května 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — K definici kanceláře v místě bydliště viz dopis Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí) ze dne 16. června 1998 (IV B 2 – s. 2145 – 59/98, bod 7, Spolkový daňový věstník I 1998, 863).

9 — Viz rozsudek Bundesfinanzhof ze dne 1. října 1998 (V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575).

— Fakturace, tak jak byla provedena v případě faktur, vystavených na manžele HE, nebrání odpočtu daně na vstupu [10].

23. Jelikož měl však Bundesfinanzhof pochybnosti ohledně slučitelnosti tohoto řešení s výkladem šesté směrnice, předložil Soudnímu dvoru dle čl. 234 ES 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?

V případě kladné odpovědi na první otázku:

2) 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?

V případě kladné odpovědi na druhou otázku:

3) 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

10 — Viz rozsudky Bundesfinanzhof v BFH/NV 2002, 1346, a v BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

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?"

24. V řízení zahájeném před Soudním dvorem předložili žalobce, Finanzamt a Komise písemná vyjádření. Žalobce a Komise byli poté vyslechnuti Soudním dvorem u jednání dne 23. září 2004.

III – Právní rozbor

25. Jak bylo již uvedeno, vnitrostátní soud klade čtyři otázky, které se týkají případu nabytí nebo stavby obytného domu oběma manželi, jehož část je užívána jedním z manželů jako kancelář pro výkon vlastní podnikatelské činnosti.

Stanoviska stran

26. Jako odpověď na tyto otázky zastává Finanzamt, který se odvolává především na vnitrostátní daňové předpisy, názor, že v případě nabytí nebo stavby budovy více osobami, které tvoří společenství, avšak nejsou samostatným subjektem práva, může jednotlivý spoluvlastník uplatnit právo na odpočet daně na vstupu jen tehdy, pokud (i) při uzavření kupní smlouvy nebo při učinění objednávky části majetku, jehož užívání vyhrazuje svému vlastnímu podniku, přesně označil a (ii) nechal si na dotčené plnění vystavit fakturu, ve které je vykázán podíl ceny a daně, který na něj připadá. Jen tehdy je zřejmé, zda a pokud ano, v jakém rozsahu byl jednotlivý spoluvlastník příjemcem zdanitelného plnění.

27. Jiný názor naproti tomu zastávají žalobce a Komise, kteří z důvodů, které v rámci svého

rozboru ještě uvedu, dospívají k následujícím závěrům:

— Osoba, která nabude nebo postaví budovu pro účely bydlení, jedná jako osoba povinná k dani, pokud používá místnost v budově jako kancelář pro vlastní podnikatelskou činnost a tuto kancelář zahrne do majetku svého podniku.

— Nabude-li více osob, které jsou v podílovém spoluvlastnictví, avšak netvoří samostatný subjekt práva, který by samostatně vyvíjel hospodářskou činnost, investiční majetek, je nutné na všechny jednotlivé spoluvlastníky pohlížet jako na příjemce plnění.

— Nabudou-li manželé společně investiční majetek, který je užíván pro podnikatelské účely pouze jedním z nich, přísluší tomuto manželovi právo na odpočet odvedené daně z přidané hodnoty, která připadá na část majetku, který používá pro svůj podnik.

28. V posledním uvedeném bodě se názory žalobce a Komise od sebe částečně odchylují. Dle názoru Komise je právo na odpočet daně z přidané hodnoty připadající na část majetku užívanou pro podnikatelské účely závislé na tom, že manžel, který vykonává činnost podléhající dani z přidané hodnoty, může dle vnitrostátního práva nakládat celým investičním majetkem jako vlastník. Při jiné koncepci vnitrostátního práva přísluší manželovi naopak právo na odpočet daně na vstupu pouze ohledně částky připadající na jeho spoluvlastnický podíl.

29. Žalobce a Komise se však shodují v tom, že právo na odpočet daně na vstupu nemůže být odepřeno manželovi, který vykonává činnost podléhající dani z přidané hodnoty s odůvodněním, že vlastní pouze fakturu, která je vystavena na oba manžele a neobsahuje údaje o ceně a dani odpovídající jeho podílu na společenství.

K určení příjemce plnění v případě společné výstavby nebo společného nabytí investičního majetku (druhá otázka)

30. Při zodpovězení otázek předkládajícího soudu je dle mého názoru nutné vyjít z druhé otázky a stanovit tak, zda, pokud více osob,

které jsou ve společenství vycházejícím z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, které samo nevykonává hospodářskou činnost, objedná investiční majetek, je příjemcem plnění společenství jako takové nebo jednotliví společníci.

31. Jak bylo uvedeno, Bundesfinanzhof objasnil, že dle jeho judikatury v takovém případě je nutné pohlížet na každého spoluvlastníka poměrně jako na příjemce plnění, pokud není dohodnuto nic jiného (viz bod 22 výše).

32. Toto řešení není dle mého názoru v rozporu s šestou směrnicí a touto směrnicí zavedeným společným systémem daně z přidané hodnoty.

33. Jak známo, tento systém totiž stanoví, že daň z přidané hodnoty je splatná u všech zdanitelných plnění až po odečtení částky daně z přidané hodnoty, která přímo zatížila různé prvky nákladů na zboží a služby. Mechanismus odpočtu daně na vstupu je jako takový koncipován tak, že pouze osoby povinné k dani jsou oprávněny odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou jsou povinni odvést, daň z přidané hodnoty, kterou byly zboží a služby již dříve zatíženy.

34. V této souvislosti je nutné pohlížet na čl. 4 odst. 1 šesté směrnice, který definuje osobu povinnou k dani jako „jakoukoliv osobu, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti".

35. Kromě toho platí dle čl. 17 odst. 1 šesté směrnice, že „nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně" a dle čl. 17 odst. 2, že osoba povinná k dani [je] oprávněna, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, [odpočíst] od daně, kterou je povinna odvést [...], 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".

36. Z uvedených hledisek lze dovodit, že „systém odpočtů má za cíl zcela sejmout z podnikatele zatížení daně z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v rámci veškerých jeho hospodářských činností". Společný systém daně z přidané hodnoty tedy zaručuje „naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, a to bez ohledu na účel nebo výsledky těchto

činností za podmínky, že ony samy v zásadě dani z přidané hodnoty podléhají" [11].

37. Z tohoto důvodu se mi jeví, že Komise správně dovodila z výše uvedených úvah, že manželi HE tvořené společenství vycházející z podílového spoluvlastnictví nelze považovat za osobu povinnou k dani, která je příjemcem stavebních prací týkajících se budovy.

38. Toto společenství totiž nemá, na což poukazuje i předkládající soud, právní subjektivitu a protože jako takové nevykonává samostatnou hospodářskou činnost, není osobou povinnou k dani ve smyslu čl. 4 odst. 1. V důsledku toho tedy nemá z hlediska daně z přidané hodnoty samostatný význam a nestojí mezi poskytovateli stavebních prací a oběma manželi, které je takto nutné považovat za skutečné příjemce těchto plnění.

39. Toto řešení je, jak žalobce správně uvádí, i v souladu s výše uvedenou zásadou neutrality daně z přidané hodnoty. Pokud bychom totiž vycházeli z toho, že příjemcem plnění je společenství, které nemá právní subjektivitu, není osobou povinnou k dani, a tudíž není oprávněno k odpočtu daně na vstupu, vedlo by to k tomu, že jednotlivému spoluvlastníkovi, který vykonává hospodářskou činnost, by byla odňata jakákoliv možnost provedení stanoveného odpočtu daně na vstupu, takže by zůstal zatížen daní z přidané hodnoty odvedenou v rámci své činnosti.

40. Z výše uvedených důvodů jsem toho názoru, že pokud více osob ve společenství vycházejícím z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, které nemá právní subjektivitu a samo nevykonává hospodářskou činnost, objedná určitý majetek, jsou příjemci plnění jednotliví společníci, a nikoliv společenství jako takové.

K postavení osoby, která postaví nebo pořídí obytný dům za účelem bydlení a užívá jej částečně pro podnikatelské účely, jako osoby povinné k dani (první otázka)

41. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda osoba, která postaví nebo pořídí obytný dům pro účely bydlení, jedná

11 — Rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19).

jako osoba povinná k dani, pokud chce určitou místnost domu používat jako kancelář pro svoji samostatnou vedlejší podnikatelskou činnost.

42. K tomu opětovně poukazuji na to, že podle čl. 4 odst. 1 šesté směrnice se za osobu povinnou k dani považuje „jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně [hospodářskou činnost], a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti" a že mechanismus odpočtu daně na vstupu je koncipován tak, že pouze osoby, které mají postavení osoby povinné k dani, jsou oprávněny odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou jsou povinny odvést, daň z přidané hodnoty, kterou byly zboží a služby již dříve zatíženy" [12].

43. Dále připomínám spolu s Komisí, že podle závěrů Soudního dvora v rozsudku Lennartz „osoba, která pořizuje zboží pro účely hospodářské činnosti ve smyslu článku 4, tak činí jako [...] osoba povinná k dani" a že pro posouzení otázky, zda v jednotlivém případě bylo zboží pořízeno za těmito účely, „[musí být zohledněny] [všechny] okolnosti skutkového stavu, k nimž patří druh dotčeného zboží a časový prostor mezi pořízením zboží a jeho použitím pro účely hospodářských činností osoby povinné k dani" [13].

44. Z předkládacího usnesení vyplývá, že žalobce ve sporném období (1991–1993) vykonával jako vedlejší činnost specializovaného autora a že k výkonu této činnosti, která bez dalšího představuje samostatnou hospodářskou činnost, užíval výlučně část budovy, kterou nabyl společně se svojí manželkou, a to od jejího předání [14]. S ohledem na tato skutková zjištění předkládajícího soudu a podle výše uvedené judikatury jsem tudíž toho názoru, že žalobce jednal v době, kdy nabyl budovu, jako osoba povinná k dani ve smyslu článku 4 šesté směrnice.

45. Proti tomu není možné krom toho namítnout, že postavení osoby povinné k dani zaniklo z toho důvodu, že žalobce užíval pouze část budovy pro tuto činnost.

46. Komise a žalobce totiž poukázali správně na to, že dle judikatury Soudního dvora osoba povinná k dani může „při pořizování investičního majetku jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely" zvolit, zda (i) s ním

12 — Výše uvedený rozsudek Rompelman (bod 16).

13 — Rozsudek ze dne 11. července 1991 (C-97/90, Recueil, s. I-3795, body 14 a 21).

14 — Viz předkládací usnesení [oddíl I a oddíl II, bod 2 písm. a].

„bude nakládat jako s [předmětem] podniku, ohledně [kterého] je daň z přidané hodnoty zásadně zcela odečitatelná", (ii) „jej v plném rozsahu [ponechá] ve svém soukromém majetku a takto zcela [vyjme] ze systému daně z přidané hodnoty" nebo (iii) (jak učinil žalobce v projednávaném případě) zahrne do svého podnikání jen část, která je určena k užívání pro podnikatelské účely [15].

47. Rozhodnutí používat určité zboží pouze z části pro vlastní podnikatelskou činnost tedy nepředstavuje kritérium, které by mohlo odejmout nabyvateli zboží postavení osoby povinné k dani. Jedná se přitom spíše o možnost, kterou systém šesté směrnice osobám povinným k dani právě poskytuje, aby bylo zajištěno, že tyto osoby „[musí] nést zatížení daní z přidané hodnoty pouze tehdy, pokud se [toto zatížení] týká zboží nebo služeb, které používají pro [svou] vlastní potřebu, a nikoliv pro [svou] zdanitelnou podnikatelskou činnost" [16].

48. Z výše uvedených důvodů jsem tedy toho názoru, že osoba, která vykonává jako vedlejší podnikatelskou činnost samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice, jedná při výstavbě nebo pořízení obytného domu k účelům bydlení jako osoba povinná k dani, pokud část domu určí k výkonu této činnosti a odpovídajícím způsobem ji užívá.

K rozsahu práva na odpočet daně na vstupu (třetí otázka)

49. Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je to, zda při nabytí investičního majetku manželi do společenství vycházejícího z podílového spoluvlastnictví, jehož část je užívána jedním ze spoluvlastníků k výkonu jeho vlastní samostatné výdělečné činnosti, přísluší tomuto spoluvlastníku právo na odpočet daně na vstupu, která (i) se rovná částce daně, která byla odvedena za výstavbu této jím užívané části majetku [třetí otázka, řešení b)], nebo (ii) se rovná podílu daně, která byla za stavbu užívané části majetku odvedena, odpovídajícímu spoluvlastnickému podílu [třetí otázka, řešení a)].

50. Rozumím Bundesfinanzhof tak, že by při použití své vlastní judikatury zvolil posledně uvedené řešení, a tudíž by přiznal spoluvlastníkovi právo na odpočet daně na vstupu v rozsahu jeho podílu na společenství. To by samozřejmě znamenalo potvrzení rozhodnutí soudu prvního stupně, v němž Finanzgericht určil výši odpočtu daně na vstupu

15 — Viz rozsudek ze dne 8. března 2001 Bakcsi (C-415/98, Recueil, s. I-1831, body 25 a 26). Viz rovněž výše uvedený rozsudek Lennartz, bod 26, a rozsudek ze dne 4. října 1995 Armbrecht (C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 20).

16 — Výše uvedený rozsudek Armbrecht, bod 20.

nikoliv na 12 % daně z přidané hodnoty odvedené za výstavbu domu (a sice daně z přidané hodnoty, která byla odvedena celkově za výstavbu kanceláře), nýbrž čtvrtinou těchto 12 %.

51. V tomto ohledu znovu připomínám, že dle judikatury Soudního dvora má osoba povinná k dani, která „při pořizování investičního majetku jak pro podnikatelské, tak i pro soukromé účely", tři možnosti volby: Může buď (i) „[s tímto majetkem] nakládat jako s [předmětem] podnikání, ohledně [kterého] je daň z přidané hodnoty zásadně zcela odpočitatelná", nebo (ii) „[jej] ponechat v plném rozsahu ve svém soukromém majetku", takže pak „není odpočitatelná žádná část daně na vstupu odvedené při pořizování majetku", nebo (iii) zahrnout majetek tak, jak učinil žalobce v původním řízení, do podniku jen zčásti; v tomto případě považuji za správné pojetí, že právo na odpočet daně na vstupu dle čl. 17 odst. 2 písm. a) se vztahuje pouze na část majetku, který odpovídá podílu užívání majetku k podnikatelské činnosti v poměru k užívání k soukromým účelům [17].

52. Je-li toto řešení, u něhož se předpokládá, že smíšeně užívaný majetek je ve výlučném vlastnictví osoby povinné k dani, správné, je podle mého názoru ve sporném případě s jinou konstelací, v němž je osoba povinná k dani pouhým spoluvlastníkem, oprávněné domnívat se, že této osobě přísluší, jak usoudil Bundesfinanzhof, právo na odpočet daně na vstupu, který odpovídá jeho spoluvlastnickému podílu části majetku užívaného pro podnikání.

53. Na podporu tohoto závěru bych chtěl uvést dva důvody. Zaprvé se mi toto řešení jeví být v souladu s vícekrát zmíněnou zásadou daňové neutrality. Spoluvlastník má tedy zaplatit daň z přidané hodnoty za výstavbu nebo pořízení části majetku užívaného pro podnikatelské účely jen *poměrně*. Může tedy uplatnit nárok na odpočet pouze v rozsahu odpovídajícím části daně na vstupu odvedené za tuto část majetku.

54. V projednávaném případě žalobce prohlásil, že je spoluvlastníkem budovy, a tedy i části této budovy užívané k podnikatelským účelům (kanceláře) pouze z jedné čtvrtiny. Lze se tedy domnívat, že daň z přidané hodnoty za výstavbu kanceláře uhradil rovněž jen poměrně, totiž z jedné čtvrtiny, a že zbývající tři čtvrtiny uhradila jeho manželka. Dle toho je možné, že ohledně výstavby zbývající části domu určené pro účely bydlení uhradil daň z přidané hodnoty pouze poměrně (z jedné čtvrtiny).

17 — Viz výše uvedený rozsudek Bakcsi, body 25 a 26, jakož i výše uvedené rozsudky Lennartz, bod 26, a Armbrecht, body 20 a 21.

55. Pokud tomu tak je, nemůže dle mého názoru žalobce v souladu se zásadou neutrality odečíst celou daň z přidané hodnoty odvedenou *(jím a jeho manželkou)* za výstavbu kanceláře, nýbrž pouze jednu čtvrtinu z ní jako daň na vstupu. V opačném případě by jako daň na vstupu odečetl větší daň z přidané hodnoty, než jakou skutečně za kancelář odvedl, a byl by tak prakticky osvobozen od části daně z přidané hodnoty, kterou neodvedl správci daně jako osoba vykonávající samostatnou hospodářskou činnost, nýbrž jako soukromý spotřebitel za zbývající část budovy určenou k bydlení.

56. Navrhované řešení je dle mého názoru zadruhé i v souladu se zásadou rovnosti. Zatímco totiž dle výše uvedené judikatury osoba, která je výlučným vlastníkem smíšeně užívaného investičního majetku a tento majetek z části zahrne do svého podniku, je oprávněna odečíst daň z přidané hodnoty odvedenou za pořízení (nebo výstavbu) tohoto majetku dle podílu užívání tohoto majetku k podnikatelským účelům jako daň na vstupu, jednalo by se o nerovné zacházení, pokud by toto řešení platilo i v případě s jinou konstelací, v němž, tak jako v původním řízení, přísluší dotčené osobě vlastnictví k této věci pouze poměrně.

57. Bylo by rovněž možné, tak jak činí Komise, zastávat názor, že rozsah práva na odpočet závisí na interní dohodě mezi spoluvlastníky nebo na majetkoprávním režimu manželů, tak, že navrhované řešení by bylo nutné odmítnout tehdy, pokud dle učiněné dohody jednotlivý spoluvlastník může zcela volně nakládat s užívanou věcí. Obávám se však, že pak by existovalo nebezpečí zmaření účelu šesté směrnice, jejímž cílem je zavedení právě „společného systému daně z přidané hodnoty". Pokud bychom totiž takto postupovali, měl by odpočet daně na vstupu v jednotlivých členských státech podle příslušných vnitrostátních občanskoprávních předpisů nakonec různý rozsah.

58. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na třetí otázku tak, že osoba povinná k dani, která pořídí určitý majetek se svým manželem společně a užívá část tohoto majetku pro výkon své vlastní samostatné podnikatelské činnosti, je dle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice oprávněna odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, část daně z přidané hodnoty odvedené za pořízení užívané části majetku odpovídající jejímu vlastnickému podílu k podnikatelským účelům.

K požadavkům na fakturaci (čtvrtá otázka)

59. Ve své čtvrté otázce se předkládající soud ptá, zda články 18 a 22 šesté směrnice vyžadují, aby osoba povinná k dani, která společně se svým manželem postaví nebo pořídí investiční majetek a část tohoto

majetku užívá pro svoji vlastní samostatnou podnikatelskou činnost, vlastnila fakturu vystavenou na její jméno, v níž je vykázán podíl na ceně a dani odpovídající jejímu vlastnickému podílu nebo zda dle těchto ustanovení postačí faktura vystavená na jméno manželů/spoluvlastníků, která uvedené údaje neobsahuje.

60. Bundesfinanzhof se sice domnívá, že dle jeho judikatury taková faktura, jaká byla vystavena žalobci a jeho manželce, která byla vystavena na „manžele HE", nebrání odpočtu žalobcem odvedené daně z přidané hodnoty jako daně na vstupu [18]. Táže se však, zda tomuto odpočtu daně na vstupu brání příslušná ustanovení šesté směrnice.

61. K tomu připomínám, že dle čl. 18 odst. 1 písm. a) „[osoba povinná k dani] [musí] pro uplatnění nároku na odpočet daně vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3". Článek 22 odst. 3 stanoví, že „faktura [musí] jednoznačně uvádět cenu bez daně a příslušnou daň podle jednotlivých sazeb a také případná osvobození od daně" (písm. b) a že „členské státy stanoví kritéria pro posouzení toho, zda doklad slouží jako faktura" (písm. c) [19].

62. Tato ustanovení tedy stanoví, jak Komise oprávněně zdůraznila, pouze tři minimální požadavky (uvedení ceny bez daně, částky daně podle jednotlivých sazeb a popřípadě osvobození od daně), které musí faktura vždy splňovat, aby vzniklo právo na odpočet daně na vstupu. Oproti tomu nestanoví žádný dodatečný požadavek pro případ, že majetek je pořízen společně, a zejména nestanoví, že ve faktuře je nutné vykázat podíl ceny a daně odpovídající příslušným vlastnickým podílům nabyvatelů.

63. Jsem tedy toho názoru, že pokud v takovém případě vnitrostátní předpisy, nepředepisují žádné takovéto údaje, jak bylo předkládajícím soudem tvrzeno, neexistuje ani žádný důvod pro to, aby faktura, která vyhovuje výše uvedeným požadavkům, byla považována za nedostatečnou a aby osobě povinné k dani, která užívá část majetku pořízeného k podnikatelským účelům, bylo z tohoto důvodu odpíráno právo na odpočet daně na vstupu, které jí přiznává čl. 17 odst. 2 písm. a).

18 — Předkládací usnesení, oddíl II, 3.

19 — Viz poznámka pod čarou 4.

64. Z výše uvedených důvodů proto navrhuji odpovědět na čtvrtou otázku tak, že čl. 18 odst. 1 a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice pro výkon práva na odpočet daně na vstupu dle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice nepožadují, aby osoba povinná k dani, která společně se svým manželem postaví nebo pořídí určitý majetek a část tohoto majetku používá pro svoji vlastní samostatnou podnikatelskou činnost, vlastnila fakturu vystavenou na její jméno, v níž je vykázán podíl ceny a daně odpovídající jejímu vlastnickému podílu.

IV – Závěry

65. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Bundesfinanzhof odpověděl takto:

„1. Osoba, která vykonává jako vedlejší samostatnou hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice 77/388/EHS Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států o daních z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, jedná při výstavbě nebo pořizování obytného domu pro účely bydlení jako osoba povinná k dani, pokud část domu přiřadí k výkonu této činnosti a odpovídajícím způsobem ji užívá.

2. Objedná-li více osob, které jsou ve společenství vycházejícím z podílového spoluvlastnictví nebo společného jmění manželů, které nemá právní subjektivitu a samo nevykonává hospodářskou činnost, určitý majetek, jsou příjemci plnění jednotliví společníci, a nikoliv společenství jako takové.

3. Osoba povinná k dani, která pořídí určitý majetek společně se svým manželem a část tohoto majetku užívá k výkonu své vlastní samostatné podnikatelské činnosti, je dle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice oprávněna odečíst z daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, část daně z přidané hodnoty odvedené za pořízení užívané části majetku odpovídající jejímu vlastnickému podílu k podnikatelským účelům.

4. Článek 18 odst. 1 a čl. 22 odst. 3 šesté směrnice nepožadují pro výkon práva na odpočet daně na vstupu dle čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, aby osoba povinná k dani, která postaví nebo pořídí společně se svým manželem určitý majetek a část tohoto majetku používá pro svoji vlastní samostatnou podnikatelskou činnost, vlastnila fakturu vystavenou na její jméno, v níž bude vykázán podíl na ceně a dani odpovídající jejímu vlastnickému podílu."