ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. prosince 2005 *

Ve věci C-63/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 21. února 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 13. února 2004, v řízení

Centralan Property Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. února 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Centralan Property Ltd R. Cordarou, QC, a P. Keyem, barrister, zmocněnými advokátní kanceláří Landwell, solicitor,

— za vládu Spojeného království K. Manjim, jako zmocněncem, ve spolupráci s N. Plemingem, QC,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 17. března 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (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").

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Centralan Property Ltd (dále jen „Centralan") a Commissioners of Customs & Excise (dále jen „Commissioners"), příslušnými ve Spojeném království pro výběr daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), ve věci opravy odpočtů touto společností DPH placené na vstupu.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

4 Článek 4 odst. 3 uvedené směrnice zní takto:

„Členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

a) poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlením a pozemků, na nichž stojí; [...]

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního poskytnutí [...]"

5 Článek 5 téže směrnice nazvaný „Dodání zboží" stanoví:

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

[...]

3. Členské státy mohou za hmotný majetek považovat rovněž:

a) určitá práva k nemovitostem;

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

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

[...]"

6 Článek 13 šesté směrnice stanoví:

„A. *Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu*

1. Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

i) výchova a školské nebo vysokoškolské vzdělávání dětí a mládeže, [...], jakož i poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;

[...]

B. *Ostatní případy osvobození*

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku [...]

[...]

g) dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a),

[...]

C. Volba

Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

a) nájmu a pachtu nemovitého majetku;

b) plnění uvedených v části B písm. d), g) a h) tohoto článku.

Členské státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatňování."

7 Podle článku 17 šesté směrnice:

„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;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

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

Členské státy nicméně mohou:

[...]

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpočet daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část;

[...]"

8 Článek 19 šesté směrnice stanoví způsoby, podle nichž je třeba provést výpočet odpočitatelného podílu uvedeného v čl. 17 odst. 5 této směrnice.

9 Oprava odpočtů se řídí článkem 20 šesté směrnice, který zní takto:

„[...]

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.

V posledním případě se však mohou členské státy zříci požadavku na opravu, je-li kupujícím osoba povinná k dani, která využívá daného investičního majetku výhradně k plněním, u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná.

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

Právní úprava DPH

10 Ve Spojeném království byla relevantní ustanovení šesté směrnice provedena zákonem z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994, dále jen „VATA 1994") a nařízeními z roku 1995 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Regulations 1995, dále jen „nařízení o DPH").

11 Na základě čl. 101 odst. 1 nařízení o DPH odpočitatelná daň na vstupu je omezena na „to, co patří ke zdanitelným plněním".

12 Část článku 114 nařízení o DPH použitelná ve věci v původním řízení stanoví opravy po dobu deseti let v souladu s metodou určenou v článku 115 týchž nařízení. Za každé období („interval") jednoho roku může majitel investičního majetku provést opravu, která se týká desetiny daně na vstupu podle způsobů stanovených v nařízeních o DPH.

13 Článek 115 odst. 3 nařízení o DPH provádí čl. 20 odst. 3 šesté směrnice. Podle samotného znění tohoto ustanovení se toto ustanovení použije „je-li celek vlastnických titulů k investičnímu majetku vlastníkem dodán [...] v průběhu jiného než posledního období použitelného pro investiční majetek [...]".

14 Na základě přílohy 9 skupiny 1 písm. a) bod ii) VATA 1994 je převod nových nerezidenčních budov vyloučen z definice dodání osvobozených od daně. Podle údajů obsažených v této příloze jsou budovy ještě považovány za nové, pokud nebyly postaveny před více než třemi lety.

15 S účinností od 30. listopadu 1994 byl do přílohy 10 článku 2 VATA 1994 vložen nový odstavec 3 A, který stanoví, že v případě, že si právnická osoba zvolí zdanění pro pacht a nájem nemovitého majetku – podle čl. 13 C písm. b) šesté směrnice – tato volba se nepoužije na plnění uskutečněná právnickou osobou, která je s ní propojena ve smyslu VATA 1994, když jedna z těchto osob není „plně zdaněnou osobou". Tento odstavec byl později zrušen s účinkem ode dne 26. listopadu 1996.

Právní úprava nemovitého majetku

16 Ze spisu vyplývá, že podle práva Anglie a Walesu plné vlastnické právo („freehold") lze popsat jako právo užívat po neomezenou dobu nemovitý majetek, pokud není zatíženo jinými právy zvanými „podřízená". Nájem („lease") je právem „leasehold", které se rovná právu užívat nemovitý majetek po určenou dobu. Neexistuje omezení trvání nájmu a běžně se lze setkat s nájmy na dobu 999 let. Držitel plného vlastnického práva „freehold" může poskytnout nájem na dobu 999 let protihodnotou za značnou jednorázovou odměnu („premium") bez další platby nájemného nebo za platbu velmi nízkého nájemného.

17 Poté, co vlastník takového plného vlastnického práva poskytl nájem, nemá již nezatížené plné vlastnické právo („unencumbered freehold"), ale pouze „freehold

reversion", a sice zůstatkové vlastnické právo, které se rovná právu užívat daný majetek po uplynutí doby nájmu a pobírat nájemné, pokud je dohodnuto, v průběhu platnosti tohoto nájmu (dále jen „zůstatkové vlastnické právo"). Pokud je nájemné velmi nízké a nájem velmi dlouhý, má zůstatkové vlastnické právo malou hodnotu.

18 Vlastník nezatíženého plného vlastnického práva může převést svá práva související s budovou prostřednictvím několika plnění. Zaprvé může poskytnutím nájmu převést právo užívat majetek po omezenou dobu (protihodnotou za nájemné, jednorázovou odměnu nebo kombinaci těchto dvou prvků). Zadruhé může převodem práva zůstatkového vlastnictví převést právo užívat majetek po ukončení nájmu s právem vybírat veškeré nájemné dlužné v rámci nájmu.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

19 Centralan je 100 % dceřinou společností Centralan Holdings Ltd, která je sama zcela vlastněna University of Central Lancashire Higher Education Corporation (dále jen „Univerzita"). Společnost Centralan si zvolila zdanění podle čl. 13 C písm. b) šesté směrnice.

20 Inhoco 546 Ltd (dále jen „Inhoco") je stejně jako společnost Centralan 100 % dceřinou společností Centralan Holdings Ltd. Na rozdíl od společnosti Centralan si společnost Inhoco nezvolila zdanění na základě uvedeného ustanovení.

21 V roce 1994 Univerzita, která je omezena v možnosti odečíst DPH na vstupu, nechala postavit budovu známou pod názvem Harrington Building (dále jen „budova Harrington").

22 Dne 14. září 1994 společnost Centralan koupila od Univerzity budovu Harrington za celkovou částku 6 500 000 GBP navýšenou o DPH ve výši 1 370 500 GBP, a pronajala ji zpět Univerzitě na dobu 20 let a za roční nájemné 300 000 GBP navýšené o DPH (dále jen „nájem na 20 let"). Tato plnění umožnila společnosti Centralan odečíst DPH odvedenou při nabytí budovy Harrington.

23 Pokud jde o Univerzitu, účinkem plnění popsaných v předcházejícím bodě bylo nahrazení neodpočitatelné DPH, která byla odvedena při výstavbě budovy Harrington, neodpočitatelnou DPH vyplývající z nájemného placeného po celou dobu platnosti nájmu na 20 let. Toto nahrazení nebylo Commissioners zpochybněno.

24 V průběhu třetího období po nabytí budovy Harrington, tedy po změně VATA 1994 uvedené v bodě 15 tohoto rozsudku, společnost Centralan převedla veškerá svá práva k uvedené budově, takže se musel použít čl. 115 odst. 3 nařízení o DPH.

25 Tento převod byl uskutečněn prostřednictvím dvou po sobě následujících plnění.

26 První plnění spočívalo v poskytnutí nájmu na 999 let (dále jen „nájem na 999 let") dne 22. listopadu 1996, s výhradou nájmu na 20 let dohodnutého ve prospěch Univerzity, společnosti Inhoco za částku 6 370 000 GBP a nájemné v zanedbatelné výši, pokud bude vůbec vyžadováno.

27 Druhým plněním provedeným dne 25. listopadu 1996 bylo zůstatkové vlastnické právo k budově Harrington převedeno na Univerzitu za částku 1 000 GBP (dále jen „převod zůstatkového vlastnického práva").

28 Poskytnutí nájmu na 999 let bylo osvobozeným plněním, protože ačkoliv si společnost Centralan zvolila zdanění pachtu a nájmu nemovitého majetku, je právnickou osobou propojenou se společností Inhoco ve smyslu přílohy 10 čl. 2 odst. 3 A VATA 1994.

29 Převod zůstatkového vlastnického práva byl zdanitelným plněním, protože bez ohledu na skutečnost, že Univerzita a společnost Centralan jsou právnickými osobami propojenými ve smyslu uvedené přílohy 10, ustanovení přílohy 9 skupiny 1 písm. a) bod ii) VATA 1994 vylučují podle čl. 4 odst. 3 a čl. 13 B písm. g) osvobození dodání budov postavených po dobu kratší než tři roky.

30 Vzhledem k těmto plněním vznikla otázka způsobu opravy odpočtu DPH odvedené na vstupu při nabytí budovy Harrington společností Centralan podle čl. 115 odst. 3 nařízení o DPH. Commissioners tvrdili, že dodáním, které má být zohledněno, je nájem na 999 let a že je třeba nebrat v potaz převod zůstatkového vlastnického práva, protože je zanedbatelné. Podpůrně uplatňovali, že je třeba provést rozdělení mezi plnění tvořené poskytnutím nájmu na 999 let a plnění týkající se převodu zůstatkového vlastnického práva, v závislosti na hodnotě každého z těchto dvou plnění. Na základě prvního výkladu by společnost Centralan byla povinna zaplatit částku 796 250 GBP z titulu DPH, zatímco podle druhého výkladu by dlužná částka činila 796 090 GBP.

31 Společnost Centralan zpochybnila tento názor před VAT and Duties Tribunal. Tvrdila, že převedla veškerá svá práva k budově Harrington jedině převodem zůstatkového vlastnického práva, takže z titulu DPH dlužila pouze 943,93 GBP na základě článku 115 nařízení o DPH.

32 Zamítaje tvrzení společnosti Centralan a první výklad Commissioners, VAT and Duties Tribunal konstatoval, že tato společnost převedla veškerá svá práva k budově Harrington prostřednictvím dvou dodání, a sice poskytnutím nájmu na 999 let a převodem zůstatkového vlastnického práva. Podle tohoto soudu byla tato dvě dodání uskutečněna v průběhu téhož období a krom toho byla nevyhnutelně spojena a předurčena v tom smyslu, že bylo nepravděpodobné, že převod zůstatkového vlastnického práva by nebyl uskutečněn poté, co byl dohodnut nájem na 999 let.

33 Za těchto podmínek VAT and Duties Tribunal dospěl k závěru, že čl. 20 odst. 3 šesté směrnice, a tedy nezbytně čl. 115 odst. 3 nařízení o DPH musejí být vykládány tak, že konkludentně stanoví rozdělení v případě, kdy je celek vlastnických titulů k investičnímu majetku převeden ve dvou etapách, nesoucích s sebou dvě dodání, z nichž jedno je osvobozeno od daně a druhé je zdaněné. Na základě těchto úvah rozhodl, že společnost Centralan byla dlužna z titulu DPH celkovou částku 796 090 GBP.

34 Commissioners nepodali odvolání proti odmítnutí jejich výkladu, podle kterého nelze brát v potaz převod zůstatkového vlastnického práva, protože je zanedbatelné.

35 Za těchto okolností a za účelem zajištění správného použití čl. 115 odst. 3 nařízení o DPH na skutečnosti sporu, který mu byl předložen na základě odvolání společnosti Centralan, se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Když v průběhu opravného období stanoveného v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice o DPH osoba povinná k dani prodá budovu, se kterou je nakládáno jako s investičním majetkem, a prodej budovy je uskutečněn prostřednictvím dvou

dodání, a sice i) poskytnutím nájmu budovy na 999 let [osvobozené plnění na základě čl. 13 B písm. b) [šesté] směrnice] za cenu 6 000 000 [GBP], následovaným o tři dny později ii) prodejem ‚freehold reversion' [zůstatkového vlastnického práva] [zdanitelné plnění na základě čl. 13 B písm. g) a čl. 4 odst. 3 písm. a) [šesté] směrnice] za cenu 1 000 [GBP] navýšenou o DPH, a která jsou nebo nejsou předurčena v tom smyslu, že jakmile bylo uskutečněno první plnění, není vyhlídka, že by druhé uskutečněno nebylo,

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

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

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

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

K předběžné otázce

36 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda na základě čl. 20 odst. 3 šesté směrnice musí být za takových okolností jako ve věci v původním řízení investiční majetek považován až do uplynutí opravného období uvedeného v tomto ustanovení za využívaný pro hospodářskou činnost o níž se předpokládá, že je plně zdaněná nebo plně osvobozená od daně, nebo zda musí být považován za týkající se činnosti částečně zdaněné a částečně osvobozené od daně v poměru hodnot obou plnění, jejichž předmětem byl tento majetek, a sice poskytnutí nájmu na 999 let následovaného o tři dny později převodem zůstatkového vlastnického práva.

37 Z odůvodnění předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato otázka byla položena za účelem upřesnění způsobu, jakým musí být provedena za takových okolností jako ve věci v původním řízení oprava odpočtu DPH na vstupu.

38 V tomto ohledu je třeba uvést, že jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, VAT and Duties Tribunal konstatoval, že obě plnění uvedená v tomto bodě jsou nevyhnutelně spojená a předurčená. V předkládacím rozhodnutí vnitrostátní soud toto konstatování nezpochybnil. V důsledku toho otázka položená tímto soudem musí být zkoumána pouze v rozsahu, v němž se týká situace, ve které, jako ve věci v původním řízení, byla uskutečněna dvě neoddělitelně spojená plnění.

39 Pro účely odpovědi na takto upřesněnou otázku je tedy třeba určit, které z uvedených plnění musí být zohledněno pro použití čl. 20 odst. 3 šesté směrnice nebo popřípadě v jaké míře musí být každé z těchto plnění za tímto účelem zohledněno.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

40 Podle společnosti Centralan je zacházení s DPH z investičního majetku v průběhu zbytku opravného období uvedeného v čl. 20 odst. 2 šesté směrnice považováno buď za „plně zdaněné", nebo za „plně osvobozené od daně" podle toho, zda dodání, které jako poslední zbavuje osobu povinnou k dani jejích práv k dotčenému investičnímu majetku, je zdaněné, nebo osvobozené od daně. Odstavec 3 uvedeného článku neposkytuje žádný základ umožňující zohlednit několik plnění v poměru k jejich příslušnému významu, jelikož toto posledně uvedené ustanovení je neslučitelné s postupným převodem celku nemovitého majetku nebo celku práv k tomuto majetku, zejména když se různé převody týkají různých práv převedených na různé osoby v různých okamžicích. Krom toho znění uvedeného ustanovení neumožňuje výklad zohledňující hospodářský význam transakce v případě následných převodů různým hospodářským subjektům a přehlížející určité plnění z důvodu, že částka, které se týká, je zanedbatelná.

41 Společnost Centralan tedy usuzuje, že pro účely opravy je relevantní pouze převod zůstatkového vlastnického práva.

42 Spojené království uplatňuje, že cílem pravidel odpočitatelnosti DPH na vstupu, jejichž součástí je čl. 20 odst. 3 šesté směrnice, je určit poměr odpočitatelné DPH tak přesně, jak je to možné, aby to odráželo použití vstupů uskutečněných za účelem realizovat zdanitelná plnění. Podle jeho názoru je třeba vykládat toto ustanovení v tom smyslu, že když je investiční majetek dodán prostřednictvím dvou předurčených plnění, z nichž jedno je zdanitelné a druhé je osvobozené od daně, o osobě povinné k dani se předpokládá, že užívá investiční majetek po zbytek opravného období částečně pro zdaněné činnosti a částečně pro činnosti osvobozené od daně, v poměru k hodnotám vztahujícím se ke zdaněným dodáním a dodáním osvobozeným od daně, prostřednictvím kterých byl investiční majetek prodán.

43 V důsledku toho je podle Spojeného království namístě provést rozdělení, je-li dodání zboží ve smyslu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice uskutečněno prostřednictvím dvou transakcí, které jsou předurčené, z nichž jedna je zdaněná a druhá osvobozená od daně. Spojené království zdůrazňuje, že výklad zastávaný společností Centralan by měl za následek, že převod budovy Harrington by musel být považován za zdaněný ve svém celku, ačkoliv převod zůstatkového vlastnického práva představuje méně než 0,02 % hodnoty tohoto majetku.

44 Komise Evropských společenství uplatňuje, že čl. 20 odst. 3 šesté směrnice se týká jediného plnění, které určuje daňové postavení zboží pro zbytek opravného období. Připomíná, že v souladu s čl. 5 odst. 1 této směrnice se výrazem „dodání zboží" rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Podle Komise se jeví, že na základě použitelného vnitrostátního práva poskytnutí nájmu na 999 let nepředstavuje převod vlastnického práva, neboť trvá zůstatkové vlastnické právo. V důsledku toho poskytnutí takového nájmu nepředstavuje jako takové dodání investičního majetku pro účely uvedeného čl. 20 odst. 3.

45 Komise tedy stejně jako společnost Centralan předestírá, že pro účely opravy musí být zohledněn pouze převod zůstatkového vlastnického práva.

46 Ve svém písemném vyjádření Komise rovněž navrhla, že pokud by Soudní dvůr měl rozhodnout, že v takovém případě, o jaký se jedná ve věci v původním řízení lze použít pojem zneužití práva, je třeba doplnit k odpovědi předkládajícímu soudu, že když osoba povinná k dani nebo skupina osob povinných k dani, které jsou mezi sebou propojené, přistoupí k jednomu nebo několika plněním, která nemají hospodářské odůvodnění, ale která vytvářejí umělou situaci, jejímž jediným cílem je vytvořit podmínky nezbytné pro navrácení DPH na vstupu, tato plnění nesmějí být zohledněna.

47 Nicméně na jednání Komise, pokud jde o případné použití pojmu zneužití práva, uznala, že před vnitrostátními soudy nebylo o tomto předmětu jednáno a že se nesprávně domnívala, že vzhledem ke krátké lhůtě, která uplynula mezi jednak výstavbou budovy Harrington, jakož i jejím dalším prodejem s poskytnutím nájmu na 20 let, a jednak uskutečněním obou plnění dotčených v původním sporu, bylo třeba mít za to, že všechny tyto prvky tvoří společně předem připravený systém.

48 Na stejném jednání Spojené království podpůrně přejalo tu část písemných vyjádření Komise, která se týká pojmu zneužití práva.

Odpověď Soudního dvora

Úvodní poznámky

49 Za účelem odpovědi na položenou otázku je úvodem třeba připomenout kontext, ve kterém se nachází čl. 20 odst. 3 šesté směrnice, a sice systém odpočtů stanovený v článcích 17 až 20 této směrnice, jakož i cíl sledovaný tímto systémem.

50 Podle ustálené judikatury nárok na odpočet stanovený v článcích 17 až 20 šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

51 Jak Soudní dvůr opakovaně konstatoval, účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19; ze dne 21. ledna 1988, Komise v. Francie, 50/87, Recueil, s. 4797, bod 15; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15; a ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Recueil, s. I-4357, bod 34).

52 Ze znění čl. 17 odst. 2 šesté směrnice vyplývá, že aby mohla zúčastněná osoba mít přístup k nároku na odpočet, je jednak třeba, aby byla „osobou povinnou k dani" ve smyslu šesté směrnice a jednak aby dotčené zboží a služby byly použity pro účely jejích zdanitelných plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld, C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 24).

53 V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani použije jak pro plnění, u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je v souladu s čl. 17 odst. 5 šesté směrnice odpočitatelný jen podíl DPH připadající na zdanitelná plnění. Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. července 1996, Régie Dauphinoise, C-306/94, Recueil, s. I-3695, body 3 a 4, jakož i ze dne 13. července 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Recueil, s. I-6109, bod 24).

54 Z toho vyplývá, že určujícím kritériem pro odpočitatelnost DPH na vstupu je použití dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění. Jak již Soudní dvůr rozhodl, osoba povinná k dani může odečíst DPH, která je splatná nebo byla odvedena za zboží, pouze v rozsahu, ve kterém je toto zboží použito pro účely zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 4. října 1995, Armbrecht, C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 27). Jak vyplývá z judikatury, použití zboží nebo služeb, které je uskutečněno nebo které je zamýšleno, určuje rozsah počátečního odpočtu, na který má osoba

povinná k dani nárok na základě článku 17 šesté směrnice a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, které musejí být uskutečněny za podmínek stanovených v článku 20 této směrnice (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 15, a ze dne 8. června 2000, Schloßstraße, C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 37).

55 Pokud jde o investiční majetek, článek 20 šesté směrnice stanoví zvláštní režim oprav. V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že v rámci druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303), Soudní dvůr rozhodl, že zvláštní režim vyhrazený touto směrnicí investičnímu majetku lze vysvětlit a odůvodnit trvalým použitím tohoto majetku a současnými odpisy nákladů na jeho nabytí (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, s. 113, body 12 a 13). Tyto úvahy se *mutatis mutandis* použijí na zvláštní režim oprav odpočtů pro investiční majetek stanovený v článku 20 šesté směrnice.

56 Článek 20 odst. 3 šesté směrnice upravuje zvláštní případ dodání investičního majetku před ukončením opravného období. V tomto případě se roční oprava nahradí jedinou opravou zakládající se na předpokládaném využívání dotčeného majetku v průběhu období, které dosud neuplynulo. Podle tohoto ustanovení odpočitatelnost DPH na vstupu závisí na otázce, zda uskutečněné dodání podléhá této dani, či nikoliv.

57 Z předcházejícího vyplývá, že pravidla stanovená šestou směrnicí ve věcech oprav směřují ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále poskytovala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani.

Prostřednictvím uvedených pravidel má tato směrnice za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění.

58 Ve světle těchto úvah je třeba prozkoumat použití pravidla pro opravy stanoveného v čl. 20 odst. 3 šesté směrnice na takovou situaci, o jakou se jedná ve věci původním řízení.

K použití čl. 20 odst. 3 šesté směrnice

59 V tomto ohledu je třeba nejdříve určit, které či popřípadě která z plnění dotčených v původním řízení mohou zakládat „dodání investičního majetku v průběhu opravného období" ve smyslu čl. 20 odst. 3 šesté směrnice.

60 Je namístě připomenout, že podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice „se výrazem ‚dodání zboží' rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník".

61 V položené otázce předkládající soud upřesňuje, že prodej budovy Harrington byl uskutečněn prostřednictvím dvou dodání. Společnost Centralan však uplatňuje, že čl. 20 odst. 3 šesté směrnice je neslučitelný s postupným převodem celku nemovitého majetku, zatímco Komise má za to, že znění tohoto ustanovení se týká jediné transakce. V tomto ohledu Komise uplatňuje, odkazujíc na vnitrostátní právo upravující vlastnictví, že zřejmě pouze převod zůstatkového vlastnického práva zakládá převod práva nakládat s uvedenou budovou jako vlastník.

62 Nicméně, aniž by bylo namístě se vyjádřit k opodstatněnosti tohoto posledně uvedeného tvrzení, jelikož Soudní dvůr není příslušný k výkladu vnitrostátního práva členských států, je namístě konstatovat, že ze znění čl. 5 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že pojem dodání zboží neodkazuje na převod vlastnictví ve formách stanovených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje každý převod hmotného majetku stranou, která poskytne druhé straně oprávnění k tomu, aby s ním nakládala tak, jako by s ním nakládal vlastník tohoto majetku (rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7, a ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, s. I-1317, bod 32).

63 V tomto kontextu přísluší vnitrostátnímu soudci, aby určil případ od případu v závislosti na skutečnostech projednávaného případu, zda určité plnění uskutečněné s majetkem zahrnuje převod práva nakládat s majetkem jako vlastník ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Shipping and Forwarding Enterprise Safe, bod 13).

64 Tudíž pokud by předkládající soud dospěl ve věci v původním řízení k závěru, podle kterého by za zvláštních okolností projednávaného případu každé ze dvou úzce spojených plnění sjednaných společností Centralan se společností Inhoco a s Univerzitou převedlo na každou z posledně uvedených právo nakládat s budovou Harrington jako vlastník, každé z těchto dvou plnění by mohlo být považováno za představující „dodání" ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, a tedy čl. 20 odst. 3 této směrnice.

65 Tento výklad nemůže být zpochybněn argumentací Komise, podle které je těžké připustit, že dvě různé osoby, které mají k majetku různá práva, mají každá právo s ním nakládat jako vlastník.

66 Různé způsoby uplatnění pojmu spoluvlastnictví v právních řádech členských států jsou totiž takové povahy, která naznačuje, že je možné, aby právo nakládat s majetkem jako vlastník měla více než jedna osoba. V důsledku toho výklad uvedený v bodě 64 tohoto rozsudku nelze zpochybnit skutečností, že okamžitě po poskytnutí nájmu na 999 let společnost Centralan ještě měla zůstatkové vlastnické právo, ani skutečností, že poskytnutí uvedeného nájmu zatížilo plné vlastnické právo, takže mohlo být převedeno pouze zůstatkové vlastnické právo a nikoliv nezatížené plné vlastnické právo.

67 Z předcházejícího vyplývá, že ve věci v původním řízení jak první plnění sestávající z poskytnutí nájmu na 999 let, tak druhé plnění sestávající z převodu zůstatkového vlastnického práva, jsou způsobilá představovat „dodání" ve smyslu šesté směrnice.

68 V případě, že by každé z těchto plnění představovalo dodání, je třeba určit, které z nich by muselo být zohledněno pro účel opravy stanovené v čl. 20 odst. 3, nebo popřípadě do jaké míry by muselo být za tímto účelem zohledněno každé z nich.

69 V tomto ohledu, jak to uvedl předkládající soud, mohou být zohledněna, podle okolností:

— plnění, kterým se společnost Centralan definitivně vzdala práva, které měla k budově Harrington, a sice převod zůstatkového vlastnického práva, které je zdanitelným plněním;

— plnění, které je nejvýznamnější z hospodářského hlediska, a sice poskytnutí nájmu na 999 let, které je plněním osvobozeným od daně, nebo

— obě tato plnění společně.

70 Podle čl. 20 odst. 3 šesté směrnice se při dodání investičního majetku v průběhu opravného období má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro některou její hospodářskou činnost. O této hospodářské činnosti se předpokládá, že je plně zdaněná, je-li zdaněno dodání zmíněného zboží, a že je plně osvobozená od daně, je-li dodání tohoto zboží od daně osvobozeno.

71 Opírajíc se o skutečnost, že znění tohoto ustanovení se, jak se zdá, omezuje na situaci, ve které „dodání v průběhu opravného období" sestává pouze z jednoho dodání, společnost Centralan zdůrazňuje, že úplně přišla o vlastnictví budovy Harrington, až když bylo převedeno zůstatkové vlastnické právo. Uplatňuje, že je namístě provést opravu odpočtu až k datu tohoto převodu.

72 Ze znění čl. 20 odst. 3 šesté směrnice však nelze vyvodit, že v situaci, ve které „dodání" sestává ze dvou úzce a nevyhnutelně spojených plnění, přičemž každé z nich může být považováno samo o sobě za dodání, by mělo být zohledněno pro účely opravy stanovené v uvedeném ustanovení pouze jedno z těchto plnění.

73 Jak totiž vyplývá z bodů 50 až 57 tohoto rozsudku, systém odpočtů a oprav upravený v článcích 17 až 20 šesté směrnice má za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH na vstupu a využíváním dotčeného zboží a služeb pro zdanitelná plnění.

74 Je přitom nutno konstatovat, že za zvláštních okolností věci v původním řízení je zohledněním každého z obou dotčených plnění poměrně k jejich hodnotám možné dosáhnout tohoto cíle nejuspokojivějším způsobem. Oprava odpočtu DPH na vstupu totiž odráží využívání budovy Harrington považované za zdaněné nebo za osvobozené od daně věrněji, pokud je provedeno rozdělení v závislosti na uvedených hodnotách.

75 Naproti tomu za takových podmínek jako ve věci v původním řízení, by pouhým zohledněním posledního uskutečněného plnění nebyl dosažen uvedený cíl, neboť by se tím vůbec nevzalo v potaz, že dotčený investiční majetek byl rovněž dodán v rámci plnění osvobozeného od daně.

76 Pokud jde o zohlednění plnění nejvýznamnějšího z hospodářského hlediska, ani jím by nebylo dosaženo sledovaného cíle, neboť by bylo opomenuto, že uvedené zboží bylo rovněž předmětem dodání v rámci zdanitelného plnění. Toto posledně uvedené řešení by mohlo způsobit tím nesoudržnější výsledky, čím by si hodnoty obou následných dodání byly bližší.

77 Tento výklad nelze zpochybnit skutečností, že mechanismus rozdělení není v čl. 20 odst. 3 šesté směrnice výslovně stanoven, zatímco jiná ustanovení této směrnice, zejména její čl. 17 odst. 5, tento mechanismus výslovně stanoví. Pravidla pro opravy

týkající se investičního majetku, jejichž součástí uvedený čl. 20 odst. 3 je, musejí být totiž vykládána ve světle jejich cíle, kterým je zajistit, aby odpočty na vstupu úzce odrážely využívání trvalých vstupů pro potřeby zdanitelných plnění.

78 Tento výklad je krom toho podpořen judikaturou Soudního dvora. Soudní dvůr tak rozhodl, že poměrný přístup je třeba uplatnit i za podmínek, kdy ho znění relevantního ustanovení šesté směrnice výslovně nestanoví (výše uvedený rozsudek Armbrecht, body 29 a 32, jakož i rozsudek ze dne 26. září 1996, Enkler, C-230/94, Recueil, s. I-4517, bod 38).

79 Společnost Centralan a Komise nicméně poukazují na praktické obtíže, které mohou podle nich vyplynout ze zohlednění dvou dodání pro účely použití čl. 20 odst. 3 šesté směrnice. V tomto ohledu zejména zdůrazňují případ, kdy by ke dvěma dodáním došlo v průběhu různých období.

80 Aniž by přitom bylo v projednávaném případě nutno zkoumat takovýto případ, jelikož je hypotetický, stačí podotknout, že ačkoliv zohlednění více než jednoho dodání nastalého v průběhu opravného období jistě může přinést určité praktické obtíže, neznamená to ještě, že by způsobilo nepřekonatelné obtíže, jimiž by mohlo být dotčeno použití režimu DPH. Jak totiž navrhla generální advokátka v bodech 56 a 58 svého stanoviska, v takovém případě by bylo možno například zvážit provedení opravy podle čl. 20 odst. 2 šesté směrnice části původního odpočtu vztahující se k vlastnickému právu zůstávajícímu součástí jmění osoby povinné k dani až do převodu tohoto práva, nebo případně až do konce opravného období.

81 Konečně vzhledem k tomu, že za takových okolností jako ve věci v původním řízení, v případě, že by předkládající soud dospěl k závěru zmíněnému v bodě 64 tohoto rozsudku, že každé z obou dotčených plnění převedlo právo nakládat s dotčeným investičním majetkem jako vlastník, se oprava stanovená v čl. 20 odst. 3 šesté směrnice musí uskutečnit po zohlednění každého z obou dotčených plnění poměrně k jejich hodnotám, není namístě zabývat se otázkou případného použití zásady zneužití práva za takovýchto okolností.

82 Za těchto podmínek je namístě na položenou otázku odpovědět, že čl. 20 odst. 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pokud je nájem na 999 let k investičnímu majetku poskytnut osobě proti platbě značné jednorázové odměny a zůstatkové vlastnické právo k tomuto majetku je převedeno o tři dny později na jinou osobu za mnohem nižší cenu, zatímco obě plnění

— jsou neoddělitelně spojena a

— sestávají z prvního plnění, které je osvobozené od daně, a z druhého plnění, které je zdanitelné

— a pokud tato plnění představují dodání ve smyslu čl. 5 odst. 1 téže směrnice z důvodu převodu práva nakládat s uvedeným investičním majetkem jako vlastník,

dotčený majetek je považován až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, o níž se předpokládá, že je částečně zdaněná a částečně osvobozená od daně podle poměru hodnot obou plnění.

K nákladům řízení

83 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 20 odst. 3 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že pokud je nájem na 999 let k investičnímu majetku poskytnut osobě proti

platbě značné jednorázové odměny a zůstatkové vlastnické právo („freehold reversion") k tomuto majetku je převedeno o tři dny později na jinou osobu za mnohem nižší cenu, zatímco obě plnění

— **jsou neoddělitelně spojena a**

— **sestávají z prvního plnění, které je osvobozené od daně, a z druhého plnění, které je zdanitelné**

— **a pokud tato plnění představují dodání ve smyslu čl. 5 odst. 1 téže směrnice z důvodu převodu práva nakládat s uvedeným investičním majetkem jako vlastník,**

dotčený majetek je považován až do uplynutí opravného období za využívaný pro hospodářskou činnost, o níž se předpokládá, že je částečně zdaněná a částečně osvobozená od daně podle poměru hodnot obou plnění.

Podpisy.