

62010CJ0436

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

29. března 2012 (*)

„Šestá směrnice o DPH — čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a čl. 13 část B písm. b) — Nárok na odpočet — Investiční majetek náležející osobě povinné k dani, která je právnickou osobou, a poskytnutý jejím zaměstnancem pro soukromé potřeby“

Ve věci C-436/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Mons (Belgie) ze dne 8. září 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 13. září 2010, v řízení

Belgický stát

proti

BLM SA,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení M. Safjan, předseda senátu, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. prosince 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za BLM SA O. D'Aoutem, avocat,

—

za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,

—

za německou vládu T. Henzem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi B. Stromskym, jakož i D. Recchia a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) a čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (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 belgickým státem a BLM SA (dále jen „BLM“), společností dle belgického práva, ve věci odpotování daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené na vstupu týkající se nemovitosti používané částečně pro soukromé potřeby zaměstnanců této společnosti.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3

Pátý a šestý bod odvodňující šesté směrnice stanoví:

„vzhledem k tomu, že k posílení nediskriminační povahy daní musí být vyjasněn pojem ‚osoby povinné k dani‘, aby do něj mohly členské státy zahrnout i osoby, jež příležitostně poskytují určitá plnění;

vzhledem k tomu, že pojem ‚zdanitelné plnění‘ vyvolával obtíže, zejména co se týče plnění považovaných za zdanitelná plnění; že tento pojem musí být vyjasněn“.

4

Článek 2 bod 1 šesté směrnice stanoví:

„Příjmem [DPH]: je:

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

5

Článek 4 odst. 1 šesté směrnice uvádí:

„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 úhel nebo výsledky této činnosti.“

6

Článek 6 odst. 2 šesté směrnice stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

a)

využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zejména k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom [DPH] z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b)

poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zejména k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.“

7

Podle čl. 13 části B písm. b) prvního pododstavce šesté směrnice osvobodí členské státy od daně „pacht nebo nájem nemovitého majetku [...]“.

8

Článek 17 odst. 2 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28 f této směrnice stanoví:

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

a)

[DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani.“

Vnitrostátní právní úprava

9

Článek 19 odst. 1 zákoníku o DPH stanoví:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považuje užívání majetku, který tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji pro účely, které nesouvisí s hospodářskou činností osoby povinné k dani, je-li přitom daň z tohoto majetku plně nebo zčásti odpočitatelná.“

10

Článek 44 odst. 3 bod 2 téhož zákoníku stanoví, že od DPH jsou osvobozeny zejména „pacht, nájem a převod nájmu přirozených věcí nemovitých, jakož i užívání takovýchto věcí za podmínek čl. 19 odst. 1 [...]“.

11

Ve svém p?edkládacím rozhodnutí cour d'appel de Mons (odvolací soud v Mons) poukazuje na správní ob?žník ?. E.T.108691 ze dne 31. ledna 2005, jenž byl vyhotoven v d?sledku vydání rozsudku Soudního dvora ze dne 8. kv?tna 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101) a vyvozuje z tohoto rozsudku praktické d?sledky pro vnitrostátní právní p?edpisy. Podle p?ekládajícího soudu tento ob?žník omezuje použití uvedeného rozsudku Seeling pouze na osoby povinné k dani, které jsou fyzickými osobami. Pokud jde o osoby povinné k dani, které jsou právnickými osobami p?enechávajícími jednatelem nebo spole?níkem k užívání nemovitost zahrnutou zcela do majetku podniku, uvedený ob?žník up?es?uje, že takové užívání p?edstavuje nájem nemovitosti, jenž je jako takový osvobozen od DPH.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

12

P?edm?tem ?innosti spole?nosti BLM, založené v dubnu 2003 Bertrendem a Bernardem Losfeldovými, je zejména poradenství ve finan?ní, technické, obchodní nebo správní oblasti v širokém smyslu, jakož i pomoc a poskytování služeb, p?ímo ?i nep?ímo, ve správní nebo finan?ní oblasti, p?i prodeích, výrob? a všeobecn? ?ízení. Spole?nost BLM je ve vztahu k t?mto ?innostem plátcem DPH.

13

V pr?b?hu prosince 2003 spole?nost BLM nabyla vkladem pana Bertranda Losfelda a jeho manželky v?cné užívací právo na dobu 20 let k budov?, kterou tito p?edtím nechali postavit a pro jejíž výstavbu si zvolili postavení plátc? DPH. Od ?ervence 2002 mají v této budov? trvalé bydlišt? spolu se svými d?tmi. Spole?nost BLM má v uvedené budov? kancelá? a archiv.

14

Tento vklad vedl k platb? DPH, kterou si spole?nost BLM odpo?etla ve svém da?ovém p?iznání ve ?tvrtém ?tvrtletí roku 2003, kdy byla odpo?tena ?ástka 42420,61 eur.

15

Spole?nost BLM, jíž je pan Bertrand Losfeld pov?eným jednatelem, od n?j nevyžaduje platbu nájemného za soukromé užívání ?ásti dot?ené budovy. Podléhá však dani fyzických osob z naturálního požitku, vypo?ítané paušáln? na základ? užívání 75 % budovy k soukromým ú?el?m.

16

Po kontrole uskute?né na míst? da?ovou správou v Tournai (dále jen „da?ová správa“) tato správa napadla odpo?itatelnost ?ásti DPH zaplacené spole?ností BLM p?i vkladu, a to ?ástku 31683,96 eur. M?la totiž za to, že se jednalo o využití budovy pro nepodnikatelské ú?ely. Soukromé užívání nemovitosti p?itom p?edstavuje pln?ní osvobozené od DPH. Osoba povinná k dani tedy nem?že uplatnit odpo?et DPH, kterou byla na vstupu zatížena stavba ?ásti budovy p?enechané k užívání pov?enému jednatelem spole?nosti BLM.

17

Da?ová správa usoudila, že DPH týkající se náklad? na výstavbu podnikatelských prostor, a sice kancelá?e a archivu, byla odpo?itatelná ve výši 100 %, že DPH týkající se prací provedených v

tzv. „smíšených“ prostorách byla odpočitatelná ve výši 25,31 % a že zbývající část budovy musela být považována za zcela soukromou. Rozhodnutím ze dne 1. března 2005 tedy rozhodla, že společnost BLM dluží částku 31683,96 eur z titulu protiprávního odpot DPH společně s pokutou a úroky z prodlení.

18

Společnost BLM podala proti uvedenému rozhodnutí žalobu k tribunal de première instance de Mons (soud prvního stupně v Mons). Daňová správa ve svých návrhových žádáních předložených k tomuto soudu podala podpornou vzájemnou žalobu, kterou se domáhala určení zdanitelného základu za užívání dotčené nemovitosti pro soukromé účely za uplynulý rok na 1/15 ceny tohoto majetku. Tento soud rozsudkem ze dne 8. srpna 2006 zejména shledal, že roční základ bezplatného poskytnutí nemovitosti společností BLM měl být určen na 1/20 ceny uhrazené za nabytí užívacího práva k nemovitosti v rozsahu části užívané pro soukromou potřebu.

19

Vzhledem k tomu, že daňová správa nepovažovala uvedené rozhodnutí za uspokojivé, podala proti němu odvolání ke cour d'appel de Mons. Na podporu svého odvolání uvádí, že takové poskytnutí, jako je i to, které je předmětem věci v převodním řízení, je nutno považovat za nájem za protiplnění osvobozený od DPH. Jelikož jde o nezdanitelné plnění, osoba povinná k dani tedy nemohla uplatnit nárok na odpot daní, která vznikla při výstavbě části budovy, jež jí byla přenechána k užívání. Tato správa v tomto ohledu tvrdí, že se výše uvedený rozsudek Seeling použije výhradně na fyzickou osobu povinnou k dani, neboť taková osoba nemůže být zároveň majitelem i nájemcem téže nemovitosti.

20

Společnost BLM před předkládajícím soudem tvrdí, že řešení zvolené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Seeling lze obdobně uplatnit na takovou situaci, o kterou se jedná ve věci v převodním řízení.

21

Za těchto podmínek se cour d'appel de Mons rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a čl. 13 B písm. b) šesté směrnice [...] vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých se užívání části budovy, která byla postavena nebo jejímž držitelem je na základě věcného práva k nemovitosti právnická osoba povinná k dani, pro soukromou potřebu editele a jeho rodiny, je-li přitom daň z tohoto investičního majetku odvedená na vstupu odpočitatelná, považuje za poskytování služeb osvobozené od daní, jako jsou pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedeného čl. 13 B písm. b)“

K předběžné otázce

22

Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých se užívání části budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základě věcného práva k nemovitosti poslední zmíněná osoba – pro soukromé potřeby zaměstnanců této osoby povinné k

dani považuje za poskytování služeb osvobozené od DPH ve smyslu ?l. 13 ?ásti B písm. b), je-li da? z tohoto majetku odvedená na vstupu odpo?itatelná, a to i když nejsou napln?ny znaky pachtu nebo nájmu nemovitého majetku ve smyslu tohoto ustanovení.

23

V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r ve výše uvedeném rozsudku Seeling již rozhodl, že ?l. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. b) šesté sm?rnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním p?edpis?m, které považují za poskytování služeb osvobozené od dan?, jako jsou pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedeného ?l. 13 ?ásti B písm. b), užívání ?ásti budovy pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani, v p?ípad?, že budova byla zcela zahrnuta do aktiv jejího podniku.

24

Je sice pravda, že ve v?ci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Seeling, byla osobou povinnou k dani fyzická osoba, a existovala tedy totožnost mezi touto osobou povinnou k dani a osobou, která pro svou soukromou pot?ebu užívala majetek zahrnutý do aktiv podniku. Avšak na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda ve svém vyjád?ení p?ed Soudním dvorem, z této okolnosti nelze vyvozovat, že výklad ?l. 6 odst. 2 prvního pododstavce písm. a) šesté sm?rnice p?ijatý Soudním dvorem v uvedeném rozsudku nelze použít, je-li osobou povinnou k dani právnická osoba.

25

Jak totiž jasn? vyplývá ze zn?ní ?l. 6 prvního pododstavce písm. a) šesté sm?rnice, tento ?lánek se vztahuje nejen na p?ípad osoby povinné k dani, která užívá pro soukromé pot?eby majetek zahrnutý do aktiv podniku, ale rovn?ž na p?ípad, kdy toto užívání uskute?uje zam?stanec osoby povinné k dani. V tomto posledn? uvedeném p?ípad? neexistuje totožnost mezi dot?enými osobami a okolnost, že osoba povinná k dani je právnickou osobou, nevylučuje, že m?že docházet k užívání majetku pro soukromé ú?ely zam?stnanci uvedené osoby povinné k dani.

26

Krom? toho je nutno konstatovat, že uvedené ustanovení, které používá výraz „osoba povinná k dani“, ne?iní rozdíl mezi fyzickými a právnickými osobami a že se omezuje na to, že stanoví, jakým zp?sobem musí být pro ú?ely DPH nakládáno s n?kterými hospodá?skými pln?ními, která nespádají pod jiná ustanovení šesté sm?rnice.

27

Z pátého a šestého bodu od?vodn?ní šesté sm?rnice ostatn? vyplývá, že postavení „osoby povinné k dani“ souvisí s pln?ními uskute?nými hospodá?ským subjektem, a nikoliv s jeho právní formou. Podle ?l. 4 odst. 1 této sm?rnice proto musí být za osobu povinnou k dani považována jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2 téhož ?lánku, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

28

Dále je t?eba up?esnit, že na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda, z výše uvedeného rozsudku Seeling nevyplyvá, že Soudní dv?r založil své úvahy na tom, že nájem nemovitosti není myslitelný v p?ípad?, kdy se pln?ní týká jedné a téže fyzické osoby, která by tedy m?la dvojí postavení pronajímatele a nájemce.

Přestože se Soudní dvůr mohl omezit na rozhodnutí, že v takové situaci, jako je ta, která je předmětem věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Seeling, nemohlo již pojmově dojít k souhlasu o podmínkách nájmu, přezkoumal, zda tato situace mohla být považována za nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, a dospěl v bodě 51 uvedeného rozsudku v tomto ohledu k závěru, že taková situace se vyznačuje jak neexistencí platby nájemného, tak neexistencí dohody o době nájmu a o právu užívat byt a vyloučit z něj další osoby.

Z toho vyplývá, že při nenaplnění těchto znaků nelze užívání části budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základě věcného práva k nemovitosti poslední zmíněná osoba – pro soukromé potřeby zaměstnanců této osoby povinné k dani považovat za nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, podle kterých se i v případě, kdy nejsou naplněny znaky pachtu nebo nájmu nemovitého majetku ve smyslu tohoto čl. 13 části B písm. b), považuje za poskytování služeb osvobozené od DPH ve smyslu poslední uvedeného článku užívání části budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základě věcného práva k nemovitosti poslední zmíněná osoba – pro soukromé potřeby zaměstnanců této osoby povinné k dani, je-li daň z tohoto majetku odvedená na vstupu odpočitatelná.

V tomto ohledu předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda v takové situaci, jako je ta, která je předmětem věci v původním řízení, lze mít za to, že se jedná o nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

K nákladům řízení

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 6 odst. 2 první pododstavec písm. a) a čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládány v tom smyslu, že brání

vnitrostátním právním předpisem, podle kterých se i v případě, kdy nejsou naplněny znaky pachtu nebo nájmu nemovitého majetku ve smyslu tohoto § 13 části B písm. b), považuje za poskytování služeb osvobozené od daně z přidané hodnoty ve smyslu poslední uvedené věty článku užívání části budovy – jež byla postavena osobou povinnou k dani, která je právnickou osobou, nebo jejímž držitelem je na základě věcného práva k nemovitosti poslední zmíněná osoba – pro soukromé potřeby zaměstnanců této osoby povinné k dani, je-li daň z tohoto majetku odvedená na vstupu odpovídající.

Předkládajícímu soudu přísluší posoudit, zda v takové situaci, jako je ta, která je předmětem věci v původním řízení, lze mít za to, že se jedná o nájem nemovitého majetku ve smyslu uvedené části 13 části B písm. b).

Podpisy.

(*) Jednací jazyk: francouzština.