Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 29. marca 2012*

„Šiesta smernica o DPH — Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) — Právo na odpočítanie — Investičný majetok patriaci zdaniteľnej osobe, ktorá je právnickou osobou, ktorý sa poskytoval zamestnancom tejto právnickej osoby na ich osobnú spotrebu“

Vo veci C-436/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d’appel de Mons (Belgicko) z 8. septembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 13. septembra 2010, ktorý súvisí s konaním:

Belgické kráľovstvo

proti

BLM SA,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory M. Safjan, sudcovia J.-J. Kasel (spravodajca) a M. Berger,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 8. decembra 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— BLM SA, v zastúpení: O. D’Aout, avocat,

— belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: B. Stromsky, D. Recchia a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) a článku 13 B písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Belgickým kráľovstvom a spoločnosťou BLM SA (ďalej len „BLM“) založenou podľa belgického práva vo veci odpočítania dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe týkajúceho sa nehnuteľného majetku používaného sčasti na osobnú spotrebu zamestnancami tejto spoločnosti.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Podľa piateho a šiesteho odôvodnenia šiestej smernice:

„keďže na zvýraznenie nediskriminačnej povahy dane sa musí jednoznačne vysvetliť pojem ‚zdaniteľná osoba‘, a to predovšetkým z pohľadu podchytenia osôb uskutočňujúcich príležitostné plnenia,

keďže pojem ‚zdaniteľné plnenie‘ zapríčinil ťažkosti, najmä pokiaľ ide o plnenia považované za zdaniteľné plnenia; keďže tieto pojmy sa musia vysvetliť.“

4 Článok 2 bod 1 šiestej smernice stanovuje:

„[DPH] podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.“

5 Článok 4 ods. 1 šiestej smernice znie:

„Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.“

6 Článok 6 ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná; [používanie majetku podniku na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo všeobecnejšie, na iné účely ako podnikanie, ak na základe tohto majetku vzniká nárok na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane z pridanej hodnoty – *neoficiálny preklad*];

b) bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely [bezplatné poskytnutie služieb zdaniteľnou osobou na jej osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie, na iné účely ako na podnikanie – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže [hospodárskej súťaže – *neoficiálny preklad*].“

7 Podľa článku 13 bodu B písm. b) prvého pododseku šiestej smernice členské štáty „oslobodia prenajímanie nehnuteľného majetku …“.

8 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z jej článku 28f stanovuje:

„Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií, zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

9 Článok 19 ods. 1 belgického zákonníka o DPH stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považuje aj užívanie majetku, ktorý je súčasťou majetku podniku, na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby alebo osobnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na účely, ktoré nesúvisia s hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, ak z tohto majetku vyplynulo právo na úplné alebo čiastočné odpočítanie dane.“

10 Podľa článku 44 ods. 3 bodu 2 tohto zákonníka sú od DPH oslobodené predovšetkým „árenda, prenájom a prevod nájmu nehnuteľností, ako aj užívanie takéhoto majetku za podmienok uvedených v článku 19 ods. 1…“.

11 Vo svojom vnútroštátnom rozhodnutí Cour d’appel de Mons poukázal na administratívny obežník č. E.T.108691 z 31. januára 2005 vydaný v nadväznosti na rozsudok Súdneho dvora z 8. mája 2003, Seeling (C-269/00, Zb. s. I-4101), z ktorého vyvodil praktické dôsledky pre vnútroštátnu právnu úpravu. Podľa vnútroštátneho súdu tento obežník obmedzuje uplatnenie uvedeného rozsudku vo veci Seeling iba na zdaniteľné osoby, ktoré sú fyzickými osobami. Pokiaľ ide o zdaniteľné osoby, ktoré sú právnickými osobami, a riaditeľovi alebo spoločníkovi poskytujú nehnuteľný majetok, ktorý je v celom rozsahu zahrnutý do majetku podniku, uvedený obežník spresňuje, že takéto užívanie predstavuje prenájom nehnuteľného majetku, ktorý je ako taký oslobodený od DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 V apríli 2003 založili Bertrand a Bernard Losfeld spoločnosť BLM, ktorej predmetom činnosti je najmä poradenská činnosť vo finančnej, technickej, obchodnej a administratívnej oblasti v širšom zmysle, ako aj podpora a priame a nepriame poskytovanie služieb v administratívnej a finančnej oblasti pri predaji, výrobe a riadení vo všeobecnosti. BLM je, pokiaľ ide o tieto činnosti, platiteľom DPH.

13 V decembri 2003 bolo spoločnosti BLM prostredníctvom vkladu Bertranda Losfelda a jeho manželky priznané vecné užívacie právo na dobu 20 rokov k budove, ktorú predtým zhotovili, a na účely jej výstavby si zvolili postavenie platiteľov DPH. V tejto budove bývajú so svojimi deťmi od júla 2002. BLM má v uvedenej budove kanceláriu a archívnu miestnosť.

14 Tento vklad viedol k zaplateniu DPH, ktorú si spoločnosť BLM odpočítala vo svojom daňovom priznaní za štvrtý štvrťrok roku 2003, keď bola odpočítaná suma vo výške 42 420,61 eura.

15 BLM, ktorej riaditeľom je Bertrand Losfeld, od neho nepožaduje zaplatenie nájomného za súkromné používanie časti predmetnej budovy. Podlieha však dani, ktorú platia fyzické osoby z naturálnej výhody paušálne vypočítanej na základe súkromného užívania budovy v rozsahu 75 %.

16 Daňová správa v Tournai (ďalej len „daňová správa“) vykonala na mieste kontrolu, v dôsledku ktorej odmietla možnosť odpočítať časť DPH zaplatenej spoločnosťou BLM pri vklade, konkrétne ide o sumu vo výške 31 683,96 eura. Domnievala sa totiž, že ide o užívanie budovy na iné ako na podnikateľské účely. Súkromné užívanie budovy pritom prestavuje plnenie oslobodené od DPH. V dôsledku toho nemôže zdaniteľná osoba odpočítať DPH, ktorou bola na vstupe zaťažená stavba časti budovy prenechanej do užívania riaditeľovi spoločnosti BLM.

17 Daňová správa konštatovala, že DPH týkajúca sa nákladov na stavbu priestorov na podnikanie, konkrétne kancelárie a archívnej miestnosti, je odpočítateľná vo výške 100 %, že DPH týkajúca sa prác na takzvaných „zmiešaných“ priestoroch je odpočítateľná vo výške 25,31 % a že zvyšok budovy sa má v celom rozsahu považovať za súkromný. Rozhodnutím z 1. marca 2005 rozhodla, že spoločnosť BLM je povinná zaplatiť sumu 31 683,96 eura z dôvodu protiprávneho odpočítania DPH, ako aj pokutu a úroky z omeškania.

18 Spoločnosť BLM podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Tribunal de première instance de Mons (súd prvého stupňa v Monsi). Daňová správa vo svojich návrhoch predložených uvedenému súdu subsidiárne podala protinávrh smerujúci k určeniu zdaniteľného základu za užívanie predmetného nehnuteľného majetku za uplynulý rok na súkromné účely vo výške 1/15 ceny tohto majetku. Uvedený súd v rozsudku z 8. augusta 2006 konštatoval, že ročný základ bezplatného prenechania užívania nehnuteľného majetku spoločnosťou BLM treba stanoviť vo výške 1/20 ceny zaplatenej za nadobudnutie užívacieho práva k budove do výšky časti užívanej na súkromné účely.

19 Keďže daňovú správu uvedený rozsudok neuspokojil, podala proti nemu odvolanie na Cour d’appel de Mons (odvolací súd v Monsi). Na podporu svojho odvolania uviedla, že takéto prenechanie užívania nehnuteľného majetku ako vo veci samej treba považovať za prenajímanie za protihodnotu, ktoré je oslobodené od DPH. Pokiaľ ide o nezdaniteľné plnenie, nemohla zdaniteľná osoba odpočítať daň, ktorou bola zaťažená stavba časti budovy, ktorá jej bola prenechaná na užívanie. Daňová správa v tejto súvislosti tvrdí, že už citovaný rozsudok vo veci Seeling sa vzťahuje iba na zdaniteľnú osobu, ktorá je výlučne fyzickou osobou, keďže takáto osoba nemôže byť súčasne majiteľom a nájomníkom toho istého nehnuteľného majetku.

20 BLM pred vnútroštátnym súdom uviedla, že záver, ku ktorému dospel Súdny dvor v už citovanom rozsudku vo veci Seeling, je uplatniteľný na situáciu dotknutú vo veci samej.

21 Za týchto okolností sa Cour d’appel de Mons rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Majú sa článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) šiestej smernice… vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá za poskytovanie služieb oslobodené od dane ako prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle uvedeného článku 13 B písm. b) považuje užívanie časti budovy, ktorú zhotovila alebo ktorej držiteľom je na základe vecného práva k nehnuteľnosti *zdaniteľná právnická osoba* na osobnú spotrebu riaditeľa a jeho rodiny, ak je daň na vstupe za tento investičný majetok odpočítateľná?“

O prejudiciálnej otázke

22 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá napriek tomu, že nie sú splnené znaky prenajímania nehnuteľného majetku v zmysle

článku 13 B písm. b), považuje za poskytovanie služieb oslobodené od DPH podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia užívanie časti budovy na osobnú spotrebu zamestnancov zdaniteľnej osoby, ktorá je právnickou osobou, ktorá túto budovu zhotovila alebo ktorej držiteľom je na základe vecného práva k nehnuteľnosti, ak je daň na vstupe za tento investičný majetok odpočítateľná.

23 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor vo svojom už citovanom rozsudku Seeling už rozhodol, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá za poskytovanie služieb oslobodené od DPH, akým je prenájom nehnuteľného majetku v zmysle uvedeného článku 13 B písm. b), považuje užívanie časti budovy na osobnú spotrebu zdaniteľnej osoby, ktorá je v celom rozsahu zahrnutá do majetku podniku tejto zdaniteľnej osoby.

24 Je pravda, že vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Seeling, bola zdaniteľnou osobou fyzická osoba a teda existovala totožnosť medzi zdaniteľnou osobou a osobou, ktorá na osobnú spotrebu užívala majetok zahrnutý do majetku podniku. Na rozdiel od toho, čo vo svojich vyjadreniach pred Súdnym dvorom tvrdí belgická vláda, nemožno z tejto okolnosti dospieť k záveru, že výklad článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, ktorý vykonal Súdny dvor, nie je možné uplatniť, ak je zdaniteľnou osobou právnická osoba.

25 Ako totiž jednoznačne vyplýva zo znenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, tento článok sa vzťahuje nielen na prípad, že ide o zdaniteľnú osobu, ktorá užíva majetok zahrnutý do majetku podniku na svoju osobnú spotrebu, ale aj na prípad, že zamestnanec zdaniteľnej osoby toto užívanie vykonáva. V tomto poslednom uvedenom prípade neexistuje totožnosť medzi dotknutými osobami a okolnosť, že zdaniteľná osoba je právnickou osobou, nevylučuje, aby zamestnanci tejto zdaniteľnej osoby mohli užívať majetok na súkromné účely.

26 Okrem toho treba konštatovať, že uvedené ustanovenie, ktoré používa pojem „zdaniteľná osoba“, nerozlišuje medzi fyzickými a právnickými osobami a že sa obmedzuje na to, že stanovuje spôsoby, akými treba na účely DPH zaobchádzať s niektorými hospodárskymi plneniami, na ktoré sa nevzťahujú iné ustanovenia šiestej smernice.

27 Z piateho a šiesteho odôvodnenia šiestej smernice okrem toho vyplýva, že postavenie „zdaniteľnej osoby“ súvisí s plneniami uskutočnenými hospodárskym subjektom, a nie s jej právnou formou. Podľa článku 4 ods. 1 tejto smernice sa za zdaniteľnú osobu má považovať akákoľvek osoba, ktorá na ľubovoľnom mieste vykonáva jednu z hospodárskych činností uvedených v odseku 2 tohto článku bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

28 Na druhej strane treba spresniť, že na rozdiel od tvrdenia belgickej vlády z už citovaného rozsudku Seeling nevyplýva, že Súdny dvor založil svoje odôvodnenie na údajnej nemožnosti pojať prenájom nehnuteľnosti, pokiaľ sa plnenie týka jednej a tej istej fyzickej osoby, ktorá má dvojité postavenie prenajímateľa a nájomníka.

29 Zatiaľ čo sa totiž Súdny dvor mohol obmedziť na rozhodnutie, že v takej situácii, aká je v predmetnej veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Seeling, nemohlo už podľa definície dôjsť k súhlasu o podmienkach prenájmu, Súdny dvor preskúmal, či bolo možné túto situáciu považovať za prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice a v bode 51 tohto rozsudku konštatoval, že sa takáto situácia vyznačovala tak neexistenciou platby nájomného, ako aj neexistenciou dohody o dĺžke prenájmu a o práve užívať ubytovanie a vylúčiť z neho ďalšie osoby.

30 Z toho vyplýva, že pri neexistencii týchto charakteristík nemožno užívanie časti budovy, ktorú zhotovila a na základe vecného práva k nehnuteľnosti je jej držiteľom zdaniteľná osoba, ktorá je právnickou osobou, na osobnú spotrebu zamestnancov tejto zdaniteľnej osoby považovať za prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

31 Preto je potrebné na položenú otázku odpovedať, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) šiestej smernice treba vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá napriek tomu, že nie sú splnené znaky prenajímania nehnuteľného majetku v zmysle tohto článku 13 B písm. b), považuje za poskytovanie služieb oslobodené od DPH na základe tohto posledného uvedeného ustanovenia užívanie časti budovy, ktorú táto zdaniteľná osoba zhotovila alebo ktorej držiteľom je na základe vecného práva k nehnuteľnosti, na osobnú spotrebu zamestnanca zdaniteľnej osoby, ktorá je právnickou osobou, ak je daň na vstupe za tento majetok odpočítateľná.

32 V tejto súvislosti prináleží vnútroštátnemu súdu preskúmať, či sa v situácii, aká je dotknutá vo veci samej, možno domnievať, že ide o prenájom nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a článok 13 B písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7/ES Rady z 10. apríla 1995, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá napriek tomu, že nie sú splnené znaky prenajímania nehnuteľného majetku v zmysle tohto článku 13 B písm. b), považuje za poskytovanie služieb oslobodené od DPH na základe tohto posledného uvedeného ustanovenia užívanie časti budovy, ktorú táto zdaniteľná osoba zhotovila alebo ktorej držiteľom je na základe vecného práva k nehnuteľnosti, na osobnú spotrebu zamestnanca zdaniteľnej osoby, ktorá je právnickou osobou, ak je daň na vstupe za tento majetok odpočítateľná.

Vnútroštátnemu súdu prináleží preskúmať, či sa v situácii, aká je dotknutá vo veci samej, možno domnievať, že ide o prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle tohto článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

Podpisy