ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 14. septembra 2006 *

Vo veci C-72/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht München (Nemecko) z 1. februára 2005 a doručený Súdnemu dvoru 15. februára 2005, ktorý súvisí s konaním:

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

proti

Finanzamt Landshut,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (spravodajca) a E. Levits,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: K. Sztranc-Sławiczek, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. marca 2006,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, v zastúpení: J. Wollny a H. Wollny,

— Finanzamt Landshut, v zastúpení: D. Baumann, Regierungsdirektor,

— nemecká vláda, v zastúpení: U. Forsthoff, splnomocnený zástupca,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: R. Hill, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. júna 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 A ods. 1 písm. c) 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 týkajúceho sa určenia zdaniteľného základu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") pri užívaní časti stavby určenej v celom rozsahu na podnikanie platiteľa dane týmto platiteľom na osobnú spotrebu.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

4 Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu „používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia osobou podliehajúcou dani alebo jej zamestnancami [užívanie majetku určeného na podnikanie na osobnú spotrebu platiteľa dane alebo jeho zamestnancov — *neoficiálny preklad*] alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná".

5 Podľa článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sú zdaniteľným základom „v prípade poskytovania služieb podľa článku 6(2) úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

6 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*],

..."

7 Článok 20 šiestej smernice stanovuje:

„1. Pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnať [opraviť — *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

a) odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] nárok;

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola realizované zníženie ceny...

2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie [investičného majetku sa oprava — *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar [dane, ktorá sa uplatňuje na tento majetok — *neoficiálny preklad*]. Táto úprava sa má vykonať na základe odchýliek v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

Odchylne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane [opravu dane — *neoficiálny preklad*] na základe celého päťročného obdobia počnúc ad prvého použitia tovaru.

V prípade nehnuteľného majetku nadobudnutého ako investičný majetok, môže byť opravné obdobie predĺžené až na 20 rokov.

3. V prípade dodávky počas obdobia povoleného na úpravu sa kapitálový [investičný — *neoficiálny preklad*] majetok považuje za taký, ktorý daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] stále používa v rámci svojej podnikateľskej činnosti až do vypršania lehoty umožňujúcej úpravu dane [až do uplynutia obdobia na opravu dane — *neoficiálny preklad*]. Takéto obchodné aktivity by mali byť plne zdanené, v prípadoch, kde dodávky vyššie uvedených tovarov sú zdanené, mali by byť celkom oslobodené od dane v takých prípadoch, kde je tovar celkom oslobodený od dane. Úprava sa má urobiť len raz za celé obdobie povolené na úpravu.

...“

Vnútroštátna právna úprava

8 § 3 ods. 9a bod 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, BGBl. I 1993, s. 565, ďalej len „UStG“) považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu užívanie majetku určeného na podnikanie platiteľom dane na iné účely v prípade, keď bola daň na vstupe z tohto majetku čiastočne alebo úplne odpočítateľná.

9 Zdaniteľný základ pri plneniach uvedených v § 3 ods. 9a bode 1 je definovaný v § 10 UStG. Podľa tohto § 10 v znení účinnom do 30. júna 2004 zdaniteľný základ pri týchto plneniach tvorili „náklady vynaložené na uskutočnenie týchto plnení, pokiaľ bola daň na vstupe z týchto nákladov čiastočne alebo úplne odpočítateľná“.

10 V znení, ktoré nadobudlo účinnosť 1. júla 2004, § 10 ods. 4 bod 2 UStG stanovuje:

„Zdaniteľným základom je... suma nákladov vynaložených na uskutočnenie týchto plnení, pokiaľ bola daň na vstupe z týchto nákladov čiastočne alebo úplne odpočítateľná. Tieto náklady zahŕňajú aj náklady na nadobudnutie alebo výrobu investičného majetku v prípade, keď je tento majetok určený na podnikanie a keď je používaný na poskytovanie týchto iných plnení. Náklady na nadobudnutie alebo výrobu dosahujúce sumu najmenej 500 eur sa rozdelia na rovnaké časti na obdobie zodpovedajúce obdobiu na opravu odpočítanej dane, ktoré sa uplatňuje na investičný majetok podľa § 15a."

11 § 15a UStG sa týka opravy odpočítanej dane. Vo svojom odseku 1 stanovuje:

„Keď sa do piatich rokov od prvého použitia investičného majetku zmenia okolnosti zohľadnené na určenie pôvodne odpočítanej dane, musí sa vykonať vyrovnanie za každý kalendárny rok zodpovedajúci tejto zmene opravou odpočítanej dane, ktorá sa uplatnila na nadobúdacie a výrobné náklady. Pri pozemkoch, vrátane ich podstatných súčastí, právach, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa pozemkov, a stavbách na cudzom pozemku sa obdobie piatich rokov nahrádza obdobím desiatich rokov."

12 § 7 ods. 4 bod 2 písm. a) zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) stanovuje v prípade stavieb používaných na obytné účely dokončených po 1. januári 1925, že „odpisová sadzba, ktorá sa uplatní na stavby až do ich úplného odpísania je: ... 2 % ročne".

Okolnosti predchádzajúce sporu vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 Počas roka 2003 Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, domové spoločenstvo, ktoré založili pán a pani Wollny (ďalej len „domové spoločenstvo"), postavilo budovu, ktorá bola v celom rozsahu určená na jeho podnikanie. V tejto budove sa nachádza súkromný byt dvoch členov uvedeného spoločenstva, ako aj kancelárie daňového poradcu prenajaté jednému z týchto členov. Prenajatá časť zodpovedá 20,33 % stavby. Tento nájom podlieha DPH.

14 Vo svojom predbežnom priznaní k DPH za mesiac december 2003, ako aj mesiace január až marec 2004 domové spoločenstvo odpočítalo celú DPH, ktorá mu bola faktúrovaná z nákladov na výstavbu budovy. Na základe odpisovej sadzby stanovenej pre stavby v § 7 ods. 4 bode 2 písm. a) EStG sa domové spoločenstvo domnievalo, že zdaniteľnému základu pri osobnom užívaní v rozsahu 79,67 % budovy zodpovedá mesačná suma vo výške 1/12 z 2 % stavebných nákladov pripadajúcich na časť stavby užívanú na osobné účely.

15 Na základe listu z Bundesministerium für Finanzen (Spolkové ministerstvo financií) z 13. apríla 2004 (BStBl. I 2004, s. 468) dospel Finanzamt Landshut k názoru, že tento zdaniteľný základ mal byť určený s odkazom na dĺžku obdobia na opravu odpočítanej DPH stanovenú v § 15 UStG, teda desať rokov. Z tohto dôvodu opravil výpočet domového spoločenstva a určil mesačný zdaniteľný základ DPH z dôvodu osobného užívania časti stavby na 1/12 z 10 % stavebných nákladov pripadajúcich na túto časť.

16 Keďže Finanzamt Landshut zamietol sťažnosti podané domovým spoločenstvom proti predbežným platobným výmerom vydaným v súlade s výpočtom uvedeným v predchádzajúcom bode, domové spoločenstvo podalo žalobu na Finanzgericht München.

17 Tento súd sa domnieva, že výsledok ním prejednávaného sporu závisí od určenia zdaniteľného základu pripadajúceho na osobné užívanie stavby, ktorá bola v celom rozsahu určená na podnikanie domového spoločenstva. Uvádza, že článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice nedefinuje pojem „úplné náklady" a pýta sa na zmysel, ktorý treba dať tomuto pojmu.

18 V tomto ohľade zdôrazňuje, že rozsudky Súdneho dvora z 26. septembra 1996, Enkler (C-230/94, Zb. s. I-4517), a z 8. mája 2003, Seeling (C-269/00, Zb. s. I-4101, bod 54) obsahujú závery, z ktorých niektoré možno použiť v prospech názoru žalobcu a iné v prospech názoru nemeckej daňovej správy.

19 Za týchto okolností Finanzgericht München rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Ako treba vykladať pojem ‚úplné náklady' uvedený v článku 11 A ods. 1 písm. c) [šiestej smernice]? Zahŕňajú úplné náklady vynaložené na byt užívaný na osobné účely, ktorý sa nachádza v stavbe určenej v celom rozsahu na podnikanie, (okrem bežných nákladov) aj ročné odpisy stavby určené podľa príslušných vnútroštátnych predpisov a/alebo ročný podiel nadobúdacích a výrobných nákladov, pri ktorých bola daň odpočítateľná, vypočítaný s odkazom na vnútroštátne obdobie na opravu odpočítanej dane?"

O prejudiciálnej otázke

20 Na úvod je potrebné pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného šiestou smernicou možno odpočítať dane, ktoré na vstupe zaťažili tovary alebo služby používané platiteľom dane na účely jeho zdaniteľných plnení. Odpočet daní na vstupe je spojený s výberom daní na výstupe. V rozsahu, v akom sa tovary alebo služby použijú na účely zdaniteľných plnení na výstupe, má odpočet dane zaťažujúcej tieto tovary alebo služby na vstupe zabrániť dvojitému zdaneniu. Naopak, ak sa tovary alebo služby nadobudnuté platiteľom dane použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo plnení, ktoré nepatria do pôsobnosti DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň na vstupe (pozri rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24).

21 V prípade užívania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj osobné účely má dotknutá osoba pre potreby DPH na výber buď zahrnúť tento majetok v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo ho v celom rozsahu zachovať vo svojom osobnom majetku, a tak ho úplne vylúčiť zo systému DPH, alebo ešte, zahrnúť ho do svojho podniku iba v časti jeho skutočného podnikateľského užívania (rozsudok zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23).

22 Ak sa platiteľ dane rozhodne zaobchádzať s investičným majetkom užívaným zároveň na podnikateľské, ako aj na osobné účely, ako s majetkom podniku, splatná DPH na vstupe z nadobudnutia alebo výroby tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpočítateľná (rozsudky Seeling, už citovaný, bod 41, ako aj Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 24).

23 Podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice sa však v prípade tovaru určeného na podnikanie, pri ktorom bola DPH úplne alebo čiastočne

odpočítateľná, jeho užívanie na osobnú spotrebu platiteľa dane alebo jeho zamestnancov alebo na účely iné ako podnikateľské, považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu. Toto užívanie, ktoré tak predstavuje zdaniteľné plnenie v zmysle článku 17 ods. 2 tej istej smernice, je v súlade s jej článkom 11 A ods. 1 písm. c) zdaňované na základe úplných nákladov vynaložených na poskytnutie služieb (rozsudok Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 25).

24 V dôsledku toho platiteľ dane, ktorý sa rozhodne určiť celú stavbu na svoje podnikanie a ktorý užíva časť tejto stavby na osobnú spotrebu, má na jednej strane právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z celkových nákladov na výstavbu tejto stavby a na druhej strane zodpovedajúcu povinnosť odviesť DPH z úplných nákladov vynaložených na toto užívanie (rozsudok Seeling, už citovaný, bod 43).

25 V tomto kontexte je cieľom otázky položenej vnútroštátnym súdom zistiť, ako sa má vykladať pojem „úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]" v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. Tento súd sa v podstate pýta, či sa má táto suma určiť s odkazom na vnútroštátne predpisy, ktoré sa uplatňujú na odpisovanie stavby alebo v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH, ktoré je stanovené vnútroštátnym právom v súlade s článkom 20 šiestej smernice.

26 Tento pojem sa nachádza v ustanovení práva Spoločenstva, ktoré pri určení jeho zmyslu a rozsahu neodkazuje na právo členských štátov. Z toho vyplýva, že výklad tohto pojmu v jeho všeobecnosti nemožno ponechať na úvahu každého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. februára 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Zb. s. 113, body 10 a 11).

27 Vo všeobecnosti zodpovedá tento pojem nákladom, ktoré sa vzťahujú na samotný majetok (pozri rozsudok Enkler, už citovaný, bod 36). Zahŕňa náklady, ako napríklad náklady na nadobudnutie alebo výstavbu tohto majetku, pri ktorých bola DPH odpočítateľná a bez ktorých by nebolo možné príslušné osobné užívanie.

28 Keďže však šiesta smernica neobsahuje údaje, ktoré sú potrebné na jednotné a presné definovanie pravidiel na určenie sumy úplných nákladov, je potrebné pripustiť, že členské štáty disponujú určitou voľnou úvahou, pokiaľ ide o tieto pravidlá, pod podmienkou, že zohľadnia účel a umiestnenie predmetného ustanovenia v štruktúre šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Verbond van Nederlandse Ondernemingen, už citovaný, body 16 a 17).

29 V tomto prípade je teda potrebné preskúmať, či odkaz vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá na účely určenia sumy týchto nákladov odkazuje na dĺžku obdobia na opravu odpočítanej dane stanovenú v súlade s článkom 20 šiestej smernice, je v súlade s účelom článku 11 A ods. 1 písm. c) uvedenej smernice a jeho umiestnením v jej štruktúre.

30 Predmetom ustanovenia článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice je definovať zdaniteľný základ pri osobnom užívaní — alebo všeobecnejšie, užívaní na iné ako podnikateľské účely — majetku určeného platiteľom dane na podnikanie, ktoré, keďže článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) uvedenej smernice považuje takéto užívanie za poskytovanie služieb za protihodnotu, v dôsledku toho podlieha DPH.

31 Účelom tohto pripodobnenia je zabrániť tomu, aby sa platiteľ dane, ktorý si mohol odpočítať DPH z nadobudnutia alebo výstavby majetku určeného na jeho podnikanie, vyhol zaplateniu tejto dane v prípade, keď použije tento majetok alebo jeho časť na osobné účely (pozri rozsudok z 27. júna 1989, Kühne, 50/88, Zb. s. 1925, bod 8).

32 Ako zdôraznila nemecká vláda a na pojednávaní vláda Spojeného kráľovstva, týmto mechanizmom sa má na jednej strane zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s platiteľom dane a konečným spotrebiteľom tým, že sa zabráni tomu, aby platiteľ dane získal neoprávnenú výhodu v porovnaní s konečným spotrebiteľom, ktorý tovar kúpi a zaplatí zaň DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Enkler, už citovaný, body 33 a 35, ako aj z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 23).

33 Na druhej strane je cieľom garantovať v súlade s logikou systému zavedeného šiestou smernicou (pozri bod 20 tohto rozsudku) to, aby odpočet DPH na vstupe zodpovedal výberu tejto dane na výstupe (pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens, už citovanej, bod 60).

34 Hoci pôsobnosť článku 20 šiestej smernice sa úplne nezhoduje s pôsobnosťou jej článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a), systém opravy odpočítanej dane zavedený článkom 20 tejto smernice sa rovnako, ako už citované ustanovenie, uplatňuje na situácie, keď majetok, ktorého použitie zakladá právo na odpočet, je následne určený na použitie, pri ktorom nie je daň odpočítateľná (pozri rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný, bod 30). Ako uviedol generálny advokát v bode 98 svojich návrhov, tak článok 6 ods. 2, ako aj článok 20 šiestej smernice upravujú situácie, v ktorých je tovar používaný zároveň na podnikateľské a osobné účely.

35 Okrem toho, účel systému opravy je podobný ako účel zdanenia osobného užívania investičného majetku DPH. Ide totiž na jednej strane o to vyhnúť sa poskytnutiu neodôvodnenej hospodárskej výhody platiteľovi dane vo vzťahu ku konečnému spotrebiteľovi tým, že tento platiteľ dane je nútený odviesť sumu zodpovedajúcu odpočítanej dani, ktorú nemal právo odpočítať (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 90, ako aj Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný, bod 30).

36 Na druhej strane ide o to garantovať, aby odpočet dane na vstupe zodpovedal výberu dane na výstupe (pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens, už citovanej, bod 60).

37 So zreteľom na tento spoločný účel, ako aj na doplňujúcu úlohu, ktorú s týmto cieľom zohrávajú ustanovenia článkov 6 a 20 v štruktúre šiestej smernice, členský štát neprekročí medze voľnej úvahy, ktorou disponuje v prípade, keď na účely určenia zdaniteľného základu pri osobnom užívaní majetku podniku upraví použitie predpisov týkajúcich sa opravy odpočítanej dane.

38 Ako na pojednávaní zdôraznila nemecká vláda a ako uviedol generálny advokát v bode 95 svojich návrhov, toto riešenie okrem toho prispieva k zníženiu výhody likvidity, ktorú postupné zdanenie DPH poskytuje platiteľovi dane, ktorý užíva nehnuteľný majetok podniku na osobné účely v porovnaní s konečným spotrebiteľom povinným zaplatiť celú DPH pri nadobudnutí alebo výstavbe takejto stavby.

39 Navyše ako zdôraznila táto vláda a na pojednávaní aj vláda Spojeného kráľovstva, toto riešenie umožňuje zabrániť situáciám nezdanenej konečnej spotreby v prípade prevodu stavby, oslobodeného od DPH na konci obdobia na opravu odpočítanej dane. Tým, že podľa tohto riešenia sa rozvrhnutie zdanenia osobného užívania stavby DPH časovo zhoduje s dĺžkou uvedeného obdobia, totiž toto riešenie garantuje, pokiaľ ide o toto užívanie, výber celej sumy tejto dane zodpovedajúcej odpočtu vykonanému na vstupe pred prípadným ďalším predajom stavby oslobodeným od DPH, ku ktorému by došlo na konci tohto obdobia.

40 Z uvedeného vyplýva, že riešenie zvolené predmetnou vnútroštátnou úpravou je v súlade s účelom článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

41 Iste, ako tvrdilo domové spoločenstvo, Súdny dvor v bode 36 už citovaného rozsudku Enkler odkázal v kontexte článku 6 ods. 2 a článku 11 A ods. 1 písm. c) na náklady „ako napríklad odpisy majetku".

42 Ak však nemá dôjsť k nerešpektovaniu voľnej úvahy, ktorou v tomto ohľade disponujú členské štáty, nemožno tento údaj vykladať tak, že znamená, že členské štáty nemajú pri určení zdaniteľného základu DPH pri osobnom užívaní nehnuteľného majetku podniku inú možnosť ako uplatňovať vnútroštátne pravidlá odpisovania nehnuteľností, s vylúčením akejkoľvek inej metódy, ktorá je však rovnako ako tá, ktorú zvolila predmetná vnútroštátna právna úprava, v súlade s účelom článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

43 Na rozdiel od tvrdenia domového spoločenstva nemôže ani už citovaný rozsudok Seeling spochybniť predchádzajúci rozbor.

44 Vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok a ktorá sa rovnako týkala prípadu zmiešaného užívania nehnuteľnosti určenej na podnikanie platiteľa dane, nemecká vláda odporúčala, aby sa osobné užívanie tejto nehnuteľnosti považovalo za nájom nehnuteľného majetku oslobodený od DPH podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice, pri ktorom by teda nemohlo vzniknúť právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Na podporu svojho názoru tvrdila najmä to, že na rozdiel od riešenia spočívajúceho v pripustení odpočtu tejto dane zaplatenej z celkových nákladov na výstavbu nehnuteľnosti a jej postupnom odvádzaní z osobného užívania tejto nehnuteľnosti, bolo ňou odporúčané riešenie spôsobilé vylúčiť situácie nezdanenej konečnej spotreby v prípade ďalšieho predaja nehnuteľnosti oslobodeného od DPH po uplynutí obdobia na opravu predvídaného článkom 20 šiestej smernice.

45 Súdny dvor však dospel k záveru, že takéto osobné užívanie nie je nájmom v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice (rozsudok Seeling, už citovaný, body 49 až 52).

46 V tomto kontexte v bode 54 už citovaného rozsudku Seeling Súdny dvor potvrdil, že ak skutočnosť, že platiteľovi dane je povolené, aby určil stavbu v jej celosti na svoje podnikanie a v dôsledku toho odpočítal DPH na vstupe z celkových nákladov na výstavbu, môže mať za následok, že konečné spotreby nebudú zdanené, pretože obdobie na opravu odpočítanej dane predvídané v článku 20 ods. 2 šiestej smernice je spôsobilé čiastočne opraviť iba odpočet DPH na vstupe vykonaný v čase výstavby stavby, je to dôsledok zámernej voľby zákonodarcu Spoločenstva a nemôže viesť k extenzívnemu výkladu článku 13 B písm. b) tejto smernice.

47 Súdny dvor tak konštatoval, že dĺžka obdobia na opravu odpočítanej dane predvídaná v článku 20 šiestej smernice má obmedzenú spôsobilosť vylúčiť prípady nezdanenej konečnej spotreby v prípade, ak je povolené rozvrhnutie zdanenia DPH pri osobnom užívaní nehnuteľného majetku podniku na dlhšiu dobu, ako je dĺžka uvedeného obdobia na opravu odpočítanej dane.

48 Ako tvrdila nemecká vláda a ako zdôraznil generálny advokát v bode 90 svojich návrhov, toto zistenie však nemožno chápať tak, že zbavuje členské štáty možnosti použiť na určenie zdaniteľného základu pri takomto osobnom užívaní inú metódu, ktorá rovnako ako metóda rozvrhnutia uvedeného zdanenia na dobu zodpovedajúcu obdobiu na opravu odpočítanej dane, umožňuje v snahe o rovnosť medzi platiteľmi dane a konečnými spotrebiteľmi vyhnúť sa, pokiaľ je to možné, situáciám nezdanenej konečnej spotreby v prípade prevodu majetku, oslobodeného od DPH platiteľom dane.

49 Napokon, s cieľom poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď k problému nastolenému v niektorých písomných pripomienkach, ako aj na pojednávaní, je ešte potrebné upresniť, ako to tvrdila Komisia Európskych spoločenstiev, ako aj nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, že v prípade, ak náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom bola postavená stavba čiastočne užívaná na osobné účely, podliehali DPH a platiteľ dane túto daň odpočítal z dôvodu, že tento pozemok bol určený na jeho podnikanie, musia byť tieto náklady zahrnuté do zdaniteľného základu DPH pri tomto osobnom užívaní.

50 Na jednej strane sa totiž pojem úplných nákladov na služby vynaložených platiteľom dane v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice má chápať tak, že zahŕňa všetky náklady vynaložené na tento účel, vrátane nákladov spojených s nadobudnutím pozemku, bez ktorých by nemohlo dôjsť k predmetnému osobnému užívaniu.

51 Na druhej strane by vylúčenie nákladov na nadobudnutie pozemku, pri ktorých bola DPH odpočítateľná, zo zdaniteľného základu DPH narušilo zhodu medzi odpočtom na vstupe a výberom na výstupe.

52 V tomto prípade je na vnútroštátnom súde, aby posúdil, či nadobudnutie pozemku, na ktorom bola postavená predmetná stavba, platiteľom dane podliehalo DPH a či platiteľ dane túto daň odpočítal.

53 S prihliadnutím na predchádzajúce úvahy je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje, aby bol zdaniteľný základ DPH pri osobnom užívaní časti stavby, ktorá je v celom rozsahu určená platiteľom dane na jeho podnikanie, stanovený ako časť nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu stavby, určený v závislosti od dĺžky

obdobia na opravu odpočítanej DPH, stanoveného v súlade s článkom 20 tejto smernice. Tento zdaniteľný základ musí zahŕňať náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená v prípade, keď toto nadobudnutie podliehalo tejto dani a keď platiteľ dane z neho daň odpočítal.

O trovách

54 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 11 A ods. 1 písm. c) 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 Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje, aby bol zdaniteľný základ dane z pridanej hodnoty pri osobnom užívaní časti stavby, ktorá je v celom rozsahu určená platiteľom dane na jeho podnikanie, stanovený ako časť nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu stavby, určený v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej dane z pridanej hodnoty, stanoveného v súlade s článkom 20 tejto smernice.

Tento zdaniteľný základ musí zahŕňať náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená v prípade, keď toto nadobudnutie podliehalo tejto dani a keď platiteľ dane z neho daň odpočítal.

Podpisy