NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 11. decembra 2008 [1]

1. V súlade s právnou úpravou Spoločenstva vo veci dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), tak ako ju vykladá Súdny dvor, môže osoba, ktorá postaví dom určený sčasti na účely podnikania podliehajúceho dani a sčasti na súkromné účely použiť celý dom na účely svojho podnikania, získajúc tak právo na okamžitý odpočet celej DPH započítanej do nákladov na výstavbu. Táto osoba musí následne považovať použitie časti domu na svoje súkromné účely za poskytovanie služieb za úhradu podliehajúce DPH na výstupe. Toto ustanovenie jej však predsa len môže poskytnúť finančnú výhodu v porovnaní s osobou, ktorá stavia podobný dom, pre ktorý sa nepredpokladá žiadne využitie na účely podnikania podliehajúce dani a z ktorého nevyplýva žiadne právo na odpočet dane na vstupe.

2. V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania Verwaltungsgerichtshof (najvyšší správny súd) pochybuje, či je táto výhoda zlučiteľná so zásadou rovnosti zaobchádzania alebo právnou úpravou Spoločenstva vo veci štátnej pomoci. Tento súd rovnako nastoľuje otázky týkajúce sa platnosti vnútroštátneho vylúčenia práva na odpočet, ktoré predchádzalo nadobudnutiu účinnosti právnej úpravy Spoločenstva vo veci DPH, ktoré ale bolo následne doplnené na základe nesprávneho výkladu judikatúry Súdneho dvora.

Právna úprava Spoločenstva

Základné ustanovenia

3. Spor vo veci samej sa týka domu, ktorý bol postavený medzi rokmi 2002 a 2004, takže na daný prípad sa ako právna úprava Spoločenstva vzťahuje šiesta smernica o DPH. [2]

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Šiesta smernica 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, niekoľkokrát doplnená; ďalej len „šiesta smernica“). Táto smernica bola nahradená, s účinnosťou od 1. januára 2007, smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorej cieľom bolo zabezpečiť, aby boli uplatniteľné ustanovenia formulované jasným a racionálnym spôsobom vďaka prepracovaniu štruktúry a znenia, v zásade bez vecných zmien existujúcej právnej úpravy. Z nižšie uvedených krížových odkazov na smernicu 2006/112 teda nevyplýva, že by bolo znenie v zodpovedajúcich ustanoveniach šiestej smernice rovnaké.

4. Podľa článku 2 bodu 1 tejto smernice [3], „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]“ podlieha DPH. Podľa článku 11 bodu A ods. 1 písm. a) [4] zahŕňa základ dane v zásade všetko, čo predstavuje získanú protihodnotu.

5. Na základe článku 17 ods. 2 [5] je však daňovník oprávnený odpočítať od dane, ktorú má zaplatiť (ďalej len „daň na výstupe“) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovary, ktoré mu sú alebo budú dodané a za služby, ktoré mu sú alebo budú poskytnuté iným daňovníkom (ďalej len „daň na vstupe“) v rozsahu, v akom sú tieto tovary alebo služby použité na účely jeho zdaniteľných plnení (na výstupe). V súlade s článkom 17 ods. 1 [6] vzniká právo na odpočet dane na vstupe v okamih vyrubenia odpočítateľnej dane (to v zásade znamená, že skôr v čase získania vstupov než pri plnení na výstupe).

6. Keďže právo na odpočítanie vzniká iba pri dodávkach použitých na účely zdaniteľných plnení, podobné právo neexistuje, ak sú tovary a služby použité na účely plnení oslobodených od dane, teda tých plnení, ktoré sú uvedené najmä v článku 13 šiestej smernice [7] alebo na účely takých plnení, ktoré patria celkom mimo rozsahu uplatňovania DPH, ako sú plnenia, ktoré nie sú uskutočňované za úhradu alebo nie sú uskutočňované platiteľom dane ako takým.

Problémy zmiešaného použitia

7. Množstvo ustanovení sa zaoberá aspektmi ťažkostí, ktoré by mohli vyplynúť zo skutočnosti, že z nejakého dôvodu môžu byť zdaňované dodávky tovarov alebo služieb dodané platiteľovi dane použité sčasti na účely zdaniteľných plnení na výstupe a sčasti na iné účely. Je jasné, že v takých situáciách je dôležité dodržiavať rozlíšenie medzi zdaniteľnými a inými plneniami a vzájomnú zhodu medzi odpočítaniami dane na vstupe a výberom dane na výstupe.

8. Ide o dva typy zmiešaného použitia. Na jednej strane existujú situácie, v ktorých platiteľ dane nadobúda dodávky v priebehu svojej podnikateľskej činnosti a používa ich sčasti na podnikateľské a sčasti na iné ako podnikateľské účely. Na druhej strane existujú situácie, v ktorých podnik uskutočňuje tak

3 — Pozri článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112.
4 — Pozri článok 73 smernice 2006/112.
5 — Pozri článok 168 písm. a) smernice 2006/112.
6 — Pozri článok 167 smernice 2006/112.
7 — Pozri články 131 až 137 smernice 2006/112. Konkrétne článok 13 bod B písm. b) šiestej smernice oslobodzuje od dane prenajímanie nehnuteľného majetku; článok 13 bod C písm. a) však povoľuje členským štátom poskytnúť svojim platiteľom dane právo voľby pri zdaňovaní prenájmu nehnuteľností [článok 135 ods. 1 písm. i), a článok 137 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112].

výstupy, ktoré sú zdaniteľnými plneniami, ako aj výstupy, ktoré nimi nie sú.

9. Pokiaľ ide predovšetkým o použitie majetku podniku na súkromné účely a o porovnateľné situácie, článok 5 ods. 6 šiestej smernice [8] stanovuje:

„Aplikácia tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív osoby podliehajúcej dani touto osobou na účely jej osobného využitia alebo na účely osobného využitia jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho aplikácia na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu. Aplikácia tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty na obchodné účely osoby podliehajúcej dani sa za poskytnutie tovaru za úhradu považovať nebude [Použitie tovaru predstavujúceho časť majetku podniku platiteľa dane týmto platiteľom dane na účely jeho osobného použitia alebo na účely osobného použitia jeho zamestnancov, bezodplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii alebo jeho použitie na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho časti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu. Použitie tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty na obchodné účely platiteľa dane sa za poskytnutie tovaru za úhradu považovať nebude — *neoficiálny preklad*]“.

10. Pokiaľ ide o služby článok 6 ods. 2 [9] stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za úhradu 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 tovaru predstavujúceho časť majetku podniku na účely osobného použitia platiteľom dane alebo jeho zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, v prípadoch, keď daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná — *neoficiálny preklad*];

b) bezplatné poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely [bezodplatné poskytovanie služieb platiteľom dane pre jeho vlastné osobné použitie alebo pre použitie jeho zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jeho podnikateľské účely — *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*].“

11. Teda okrem uvedenej možnosti odchýlky v prípade článku 6 ods. 2 uvedené dve ustanovenia znamenajú, že keď platiteľ dane dodáva sám sebe tovary alebo služby zo svojho podniku, ale na iné použitie ako na podnikateľské účely, odpočítajúc si daň na vstupe z dodávok, ktoré na uvedený účel získal, musí v skutočnosti sám od seba vybrať DPH z tohto plnenia.

8 — Pozri článok 16 smernice 2006/112.
9 — Pozri článok 26 smernice 2006/112.

12. Základ dane je v takých prípadoch určený v súlade s článkom 11 bod A ods. 1 písm. b) a c) [10], ktorý uvádza:

„…

b) v prípade poskytovania tovaru podľa článku 5 ods. 6… nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v čase dodávky;

c) v prípade poskytovania služieb podľa článku 6 ods. 2 úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*];

…“

13. Po druhé článok 17 ods. 5 šiestej smernice [11] sa zaoberá situáciami, kedy sú tovary alebo služby používané platiteľom dane tak na účely plnení, pri ktorých je DPH odpočítateľná, ako aj pri ktorých odpočítateľná nie je. V takých prípadoch v súlade s prvým pododsekom „je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení“.

14. Podľa druhého pododseku treba uvedenú časť určiť pre všetky plnenia uskutočnené platiteľom dane v súlade s článkom 19 [12], ktorý ju definuje v zásade ako zlomok, kde v čitateli je obrat plnení s odpočtom DPH a v menovateli je celkový obrat. [13]

10 — Pozri články 74 a 75 smernice 2006/112.

11 — Pozri článok 173 smernice 2006/112.

12 — Pozri články 174 a 175 smernice 2006/112.

13 — Predsa však článok 17 ods. 5 rovnako povoľuje členským štátom toto pravidlo upraviť v rámci určitých hraníc. Konkrétne predpokladá možnosť vedenia samostatného účtovníctva pre zdaniteľné plnenia a nezdaniteľné plnenia rovnako, ako aj možnosť určiť určitým pomerom plnenia poskytujúce právo na odpočet podľa použitia plnení — napríklad, polovica dane na vstupe by mohla byť odpočítaná pre tovary, ktorých polovica bola použitá na zdaniteľné plnenia a polovica pre plnenia oslobodené od dane, bez ohľadu na pomernú hodnotu dvoch typov plnenia.

15. Navyše článok 20 ods. 1 a 2 šiestej smernice [14] umožňuje úpravu sumy odpočítaní dane na vstupe, keď je to primerané:

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

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

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy…

2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie 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. Táto úprava sa má vykonať na základe odchýlok v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený [V prípade investičného majetku sa úprava 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. Táto úprava sa má vykonať na základe rozdielov v odpočtoch dane za jednotlivé nasledujúce roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený — *neoficiálny preklad*].

Odchylne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane na základe celého päťročného obdobia počnúc od prvého použitia tovaru.

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

…“

Judikatúra Súdneho dvora vzťahujúca sa na zmiešané použitie investičného majetku

16. Súdny dvor mal niekoľko príležitostí zaoberať sa výkladom vyššie uvedených ustanovení šiestej smernice týkajúcich sa zmieša-

14 — Pozri články 184 až 192 smernice 2006/112.

ného použitia investičného majetku, konkrétne nehnuteľností, naposledy v rozsudku vo veci Wollny. Z iných významných rozhodnutí Súdneho dvora sú to rozhodnutia vyhlásené vo veciach Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling a Charles a Charles-Tijmens. [15]

17. V už citovanom rozsudku vo veci Lennartz Súdny dvor stanovil zásadu, podľa ktorej má platiteľ dane, ktorý používa majetok na účely hospodárskej činnosti právo, v okamih nadobudnutia tohto majetku, odpočítať daň zaplatenú na vstupe v súlade s ustanoveniami článku 17 šiestej smernice, akokoľvek nízky môže byť pomer použitia na účely podnikania. [16]

18. V už citovanom rozsudku vo veci Seeling Súdny dvor rozhodol, že použitie časti budovy, určenej v celosti na účely podnikania, na súkromné účely platiteľa dane, treba považovať za poskytovanie služieb podliehajúcich dani (v súlade s článkom 6 ods. 2 šiestej smernice) a nemá byť považované za nájom tovaru [ktorý by bol oslobodený od dane v zmysle článku 13 bod B písm. b)] [17].

19. V už citovanom rozsudku vo veci Charles a Charles-Tijmens veľká komora túto judikatúru potvrdila a najmä výslovne uviedla, že v prípade používania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj súkromné účely má zainteresovaná osoba pre potreby DPH na výber buď i) zahrnúť tento tovar v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo ii) zachovať ho v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku, vylúčiac ho tak úplne zo systému DPH, alebo ešte, iii) zahrnúť ho do majetku svojho podniku iba v časti jeho skutočného podnikateľského použitia. Veľká komora v tomto kontexte rozhodla, že článok 6 ods. 2 a článok 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice vylučujú vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá nepovoľuje platiteľovi dane použiť na účely svojho podnikania celý taký tovar a prípadne v celosti a ihneď odpočítať DPH splatnú pri nadobudnutí takého tovaru. [18]

20. Napokon v už citovanom rozsudku vo veci Wollny Súdny dvor pripustil, že keď je nehnuteľnosť, ktorá je súčasťou majetku podniku platiteľa dane používaná sčasti na súkromné účely, základ dane toho, čo je považované za poskytovanie služieb na základe článku 6 ods. 2 šiestej smernice môže byť v zásade vypočítaný ako percentuálny podiel z celkových nákladov na nadobudnutie a výstavbu nehnuteľnosti, predstavujúci časť používanú na súkromné účely, pričom zdanenie je rozložené na obdobie úpravy pôvodného odpočtu v zmysle článku 20. Toto riešenie, ako to bolo zdôraznené, slúži záujmom rovnosti medzi platiteľmi dane a konečnými spotrebiteľmi vyhýbajúc sa určitým situáciám nezdanenej konečnej spotreby. [19]

15 — Rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795; zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775; z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831; z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00, Zb. s. I-4101; zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, a zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297.

16 — Osobitne body 26 až 28 a 35 rozsudku.

17 — Body 40 až 56 rozsudku.

18 — Body 23 a 36 rozsudku.

19 — Body 20 až 53 rozsudku, osobitne body 48 a 53.

21. Napriek tomu treba poznamenať, že Komisia navrhla Rade včleniť do smernice 2006/112 nový článok 168a [20], podľa ktorého:

„V prípade nadobudnutia, stavby, renovácie alebo podstatnej prestavby nehnuteľného majetku je prvotné uplatnenie práva na odpočet, ktoré vzniká vo chvíli, keď sa daň stáva splatnou, obmedzené úmerne k jeho skutočnému použitiu na činnosti, ktoré vedú k právu na odpočet.

Odchylne od článku 26[[21]] sa na zmeny v pomere použitia nehnuteľného majetku, uvedeného v prvom pododseku prihliada aj za podmienok ustanovených v článkoch 187, 188, 190 a 192[[22]] pri oprave prvotného uplatnenia práva na odpočet.

Zmeny uvedené v druhom pododseku sa zohľadňujú počas obdobia vymedzeného členskými štátmi podľa článku 187 odsek 1[[23]] pre nehnuteľnosti obstarané ako investičný majetok.“

22. Z dôvodovej správy vyplýva, že novo navrhované ustanovenie smeruje k ujasneniu výkonu práva na odpočet DPH na vstupe pripadajúcej na nadobudnutie alebo výstavbu nehnuteľného majetku určeného tak na podnikateľské, ako aj súkromné účely alebo pripadajúcej na, z hospodárskeho hľadiska, porovnateľné činnosti týkajúce sa tohto tovaru. Prvotný odpočet by mal byť obmedzený na skutočné využitie majetku na plnenia na výstupe, z ktorých vzniká právo na odpočet. V prípade zmiešaného použitia už nebude možný okamžitý odpočet v celosti, ale systém úprav by zohľadnil tiež zvýšenia, ako aj zníženia podielu použitia na účely podnikania. Tento systém by nahradil zdanenie použitia na súkromné účely podľa článku 26 smernice 2006/112 (zodpovedajúceho článku 6 ods. 2 šiestej smernice) počas obdobia úpravy a fungoval by porovnateľným spôsobom a bol by uplatňovaný paralelne s existujúcim systémom úpravy odpočtov, keď sa percentuálny podiel zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od dane mení.

„Prechodné“ ustanovenia týkajúce sa vylúčenia odpočtov

23. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice [24] stanovuje, že Rada v úzkej spolupráci a podľa návrhu Komisie rozhodne, aké výdavky

20 — KOM(2007) 677 v konečnom znení zo 7. novembra 2007, návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (článok 1 bod 11).

21 — Zodpovedajúci článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

22 — Zodpovedajúci článku 20 ods. 2, 3, 4 a 6 šiestej smernice.

23 — Zodpovedajúci článku 20 ods. 2 druhý a tretí pododsek šiestej smernice.

24 — Pozri článok 176 smernice 2006/112.

nespĺňajú podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty a konkretizuje, že daň sa nikdy neodratuje [neodpočítava — *neoficiálny preklad*] z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

24. Aby sa pokryla situácia do rozhodnutia Rady, článok 17 ods. 6 druhý pododsek stanovuje: „Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [aj po nadobudnutí účinnosti tejto smernice — *neoficiálny preklad*]“.

25. Predmetné pravidlá Rada v skutočnosti nikdy neprijala, čiže prechodné ustanovenie zostáva uplatniteľné.

Rakúska právna úprava

26. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že odpočet DPH na vstupe, pokiaľ ide o nehnuteľnosti využívané na súkromné účely, vylučujú dve prekrývajúce sa ustanovenia zákona z roku 1994 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, 1994, ďalej len „UstG“).

27. Na jednej strane § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) vylučuje odpočty DPH, pokiaľ ide o náklady na súkromný život vynaložené platiteľom dane vrátane, okrem iného, nákladov na vlastné bývanie platiteľa dane. Toto ustanovenie v rozhodnom čase nebolo zmenené.

28. Na druhej strane § 12 ods. 2 bod 1 upravuje odpočty týkajúce sa nehnuteľného majetku. V čase, keď šiesta smernica nadobudla účinnosť v Rakúsku po pristúpení tejto krajiny k Spoločenstvám [25], bránilo toto ustanovenie odpočtu dane na vstupe, pokiaľ ide o časť nehnuteľnosti, ktorá sa používa platiteľom dane na súkromné účely bývania. Podľa úpravy prijatej v roku 1997 mohli byť nehnuteľnosti so zmiešaným použitím považované v celosti za nehnuteľnosti používané na účely podnikania. Na základe ustanovení § 6 ods. 1 bodu 16 v spojení s § 6 ods. 2 a § 12 ods. 3 UstG však predstavuje použitie častí budovy na súkromné účely bývania plnenie oslobodené od DPH (vylučujúc teda odpočet dane na vstupe).

29. Prípravné práce vzťahujúce sa na prijatú úpravu výslovne uvádzajú, že v dôsledku judikatúry Súdneho dvora sa na budovy

25 — Konkrétne 1. januára 1995. Je nesporné, že hoci UStG 1994 oficiálne nadobudol účinnosť v ten istý deň, predmetné ustanovenia jednoducho opakovali predošlé ustanovenia, ktoré neboli zmenené od roku 1977. V dôsledku toho nevzniká otázka, či neboli účinné (počas značného obdobia) pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice v Rakúsku.

používané na účely súkromného bývania platiteľov daní môže uplatňovať daňové zvýhodnenie a že oslobodenie od dane smerovalo k zabráneniu takého nežiaduceho zbavenia súkromného sektora daňovej povinnosti.

30. Zdá sa, že daňová správa je názoru, že už uvedený rozsudok vo veci Seeling (podľa ktorého použitie nehnuteľného majetku, ktorý je súčasťou majetku podniku na súkromné účely, by nemalo byť považované za nájom oslobodený od dane) nemá dosah na situáciu v Rakúsku, pretože vylúčenie oslobodenia sa opiera o článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice.

31. Treba poznamenať, že od času skutkových okolností tejto veci bola vnútroštátna úprava oslobodenia od dane týkajúca sa použitia priestorov určených na účely podnikania na súkromné účely bývania, ktorá vylučovala odpočet dane na vstupe dva razy zmenená [26] a Rada povolila Rakúsku, ako výnimku z článku 17 ods. 2 šiestej smernice, vylúčiť právo na odpočet DPH, ktorou sú zaťažené výdavky vzťahujúce sa na tovary a služby vtedy, keď je percentuálny podiel ich použitia na súkromné účely platiteľa dane alebo na súkromné účely jeho zamestnancov alebo, všeobecnejšie, na iné ako podnikateľské účely, vyšší ako 90 % ich celkového použitia. [27]

26 — BGBl I, 134/2003 a BGBl I, 27/2004.

27 — Rozhodnutie Rady 2004/866/ES z 13. decembra 2004, ktorým sa Rakúskej republike povoľuje uplatňovanie opatrenia odchyľujúceho sa od článku 17 Šiestej smernice 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (Ú. v. EÚ L 371, 2004, s. 47) uplatniteľné až do 31. decembra 2009. Zdá sa, že Francúzska republika a Spolková republika Nemecko rovnako využívajú analogické výnimky.

Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálne otázky

32. V priebehu obdobia od novembra 2002 do júna 2004 si pani Puffer dala postaviť dom s bazénom a daňovej správe uviedla, že zamýšľa uzatvoriť nájomný vzťah podliehajúci DPH na časť tohto domu na účely kancelárie. Okolo 11 % budovy bolo používaných na účely podnikania. Pani Puffer zaradila celý svoj dom do majetku podniku a, poukazujúc na rozsudok vo veci Seeling, požiadala o odpočet celej DPH, ktorá jej bola fakturovaná na vstupe za stavbu budovy. Daňová správa odmietla priznať odpočet na bazén. V zostávajúcej časti táto správa pripustila odpočet iba do výšky použitia majetku na účely podnikania dosahujúcej 11 %.

33. Verwaltungsgerichtshof v súčasnosti koná vo veci žaloby, ktorú podala pani Puffer.

34. Pani Puffer po prvé tvrdí, že podľa judikatúry Súdneho dvora má právo zahrnúť celý dom do jej majetku podniku s úplným odpočtom dane na vstupe.

35. Vnútroštátny súd poznamenáva, že po už uvedenom rozsudku vo veci Seeling má platiteľ dane možnosť odpočítať DPH na vstupe pre časti budovy používané na súkromné účely, ak je zvyšok budovy používaný na zdaniteľné plnenia. Keď platiteľ dane postaví dom na svoje súkromné účely, môže teda odpočítať celú DPH na vstupe, ak aspoň jedna miestnosť v tejto nehnuteľnosti je používaná pre jeho podnikanie. DPH zaťažuje použitie na súkromné účely na základe článku 6 ods. 2 šiestej smernice, ale toto zdanenie je rozložené na obdobie desiatich rokov. Zaobchádzanie sa teda líši podľa toho, či je účastník platiteľom dane, alebo nie. Oba prípady so sebou prinášajú konečnú spotrebu, ale šiesta smernica poskytuje platiteľom dane výhodu dosahujúcu okolo 5 % nákladov na dom a predstavujúcich okolo 25 % celej DPH na vstupe, zatiaľ čo pre tú istú konečnú spotrebu ostatní občania z takej výhody neťažia. [28] Vnútroštátny súd sa preto pýta, či sú ustanovenia šiestej smernice v rozpore so zásadou práva Spoločenstva, zásadou rovnosti zaobchádzania. Ak by takú právnu úpravu prijal rakúsky zákonodarca, bolo by veľmi pravdepodobné, že by narušila zásadu rovnosti zaobchádzania zakotvenú v článku 7 ods. 1 spolkovej ústavy. Okrem toho dokonca v rámci kategórie platiteľov dane vnútroštátna právna úprava preberajúca šiestu smernicu rozlišuje medzi súkromnými obydliami platiteľov dane, ktorých plnenia sú zdaniteľné a tými, ktorí (ako lekári) poskytujú plnenia oslobodené od dane, čím narušuje hospodársku súťaž, pretože platiteľ dane, ktorého plnenia sú úplne oslobodené, nemá možnosť odpočítať daň na vstupe na súkromné obydlie z dôvodu použitia jednej miestnosti na účely podnikania. Podľa vnútroštátneho súdu by to mohlo byť v rozpore s článkom 87 ES, ktorý zakazuje štátnu pomoc.

36. Pani Puffer po druhé tvrdí, že tu nejde o prípad, kedy by Rakúska republika v súlade s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice mohla udržiavať v platnosti existujúce vylúčenie odpočtov.

37. Vnútroštátny súd zdôrazňuje, že ustanovenia § 12 ods. 2 bodu 2 písm. a) UStG zostali nezmenené od nadobudnutia účinnosti šiestej smernice pre Rakúsku republiku (a teda vzťahuje sa na ne podľa jeho názoru doložka „standstill“ uvedená v článku 17 ods. 6 šiestej smernice). § 12 ods. 2 bod 1 bol zmenený, ale s cieľom udržať v platnosti to isté vylúčenie odpočtov pre časti nehnuteľnosti používané na súkromné účely. Až v nadväznosti po už citovanom rozsudku vo veci Seeling sa ukázalo, že použitie nehnuteľností na súkromné účely nemôže byť považované za plnenie oslobodené od dane. Podľa rozsudku vo veci Holböck [29] môže byť zmenené a upravené ustanovenie pokryté klauzulou „standstill“, ak je vo svojej podstate totožné s predošlou právnou úpravou. Zmenená verzia § 12 ods. 2 bodu 1 UStG, v spojení s § 6 ods. 1 bodom 16 toho istého zákona je vo svojej podstate totožná s pôvodnou verziou a vychádza z tých istých zámerov zákonodarcu. Predsa však, ak sa na upravenú verziu

28 — Na pojednávaní rakúska vláda vysvetlila, ako mohol vnútroštátny súd dospieť k svojim údajom (teda 5 % nákladov a 25 % dane na vstupe) na základe sadzby DPH vo výške 20 % a obdobia úpravy desiatich rokov uplatniteľných v Rakúsku v spojení s ročnými nákladmi na financovanie vo výške 10 %, ktoré by umožnili účastníkovi požičať si a splácať počas obdobia desiatich rokov sumu zodpovedajúcu výške DPH, ktorá bola okamžite odpočítaná. Je zrejmé, že každý zo základných prvkov — a teda presný výsledok — sa môže meniť od jedného členského štátu k druhému a v čase.

29 — Rozsudok z 24. mája 2007, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 41.

nevzťahuje klauzula „standstill“, vynára sa otázka, či môže zmena a doplnenie rovnako ovplyvniť platnosť prekrývajúcich sa ustanovení § 12 ods. 2 bodu 2 písm. a).

38. V tomto kontexte kladie Verwaltungsgerichtshof tieto prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje [šiesta smernica], najmä jej článok 17, základným právam Spoločenstva (zásade rovnosti), pretože spôsobuje, že platitelia dane môžu nadobudnúť vlastníctvo obytných objektov na svoje súkromné účely bývania (spotrebu) o 5 % výhodnejšie v porovnaní s ostatnými občanmi EÚ, pričom absolútna suma tohto zvýhodnenia stúpa bez obmedzenia s výškou obstarávacích a stavebných nákladov? Vyplýva takéto porušenie aj z toho, že platitelia dane môžu nadobudnúť vlastníctvo k obytným objektom na svoje súkromné účely bývania, ktoré aspoň minimálne používajú na účely podnikania, o 5 % výhodnejšie než ostatní platitelia dane, ktorí svoje súkromné obytné budovy ani minimálne nepoužívajú na účely podnikania?

2. Odporuje vnútroštátne opatrenie, ktorým sa prebrala šiesta smernica, najmä jej článok 17, článku 87 ES z dôvodu priznania výhody uvedenej v otázke 1 pre platiteľov dane užívajúcich obytné objekty, ktorí poskytujú zdaniteľné plnenia, zatiaľ čo platiteľom dane, ktorých plnenia sú oslobodené od zdanenia, sa toto zvýhodnenie neumožňuje?

3. Je článok 17 ods. 6 šiestej smernice naďalej platný, ak vnútroštátny zákonodarca zmenil znenie ustanovenia vnútroštátneho práva o vylúčení odpočítania dane na vstupe (v tomto prípade § 12 ods. 2 bod 1 [UStG], ktoré sa mohlo oprieť o článok 17 ods. 6 šiestej smernice s výslovným zámerom ponechať toto vylúčenie odpočítania dane na vstupe, a ak z vnútroštátneho UStG aj vyplýva zachovanie vylúčenia odpočítania dane

na vstupe, vnútroštátny zákonodarca však na základe až dodatočne zisteného omylu vo výklade práva Spoločenstva [v tomto prípade článku 13 bodu B písm. b) šiestej smernice] prijal právnu úpravu, ktorá — skúmaná izolovane — podľa práva Spoločenstva [na základe výkladu článku 13 bodu B písm. b) šiestej smernice podaného v rozsudku Seeling] pripúšťa odpočítanie dane?

4. Pokiaľ je odpoveď na 3. otázku záporná, môže byť ovplyvnený účinok vylúčenia odpočtu dane na vstupe [§ 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994], ktoré sa odvoláva na doložku „standstill“ [článku 17 ods. 6 šiestej smernice], ak vnútroštátny zákonodarca zmení jedno z dvoch vzájomne sa prekrývajúcich vnútroštátnych ustanovení o vylúčení odpočtu dane na vstupe [v tomto prípade § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994 a § 12 ods. 2 bod 1 UStG 1994] a v konečnom dôsledku ho nakoniec zruší, lebo nesprávne posúdil právny stav?“

Posúdenie

39. Pani Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (žalovaný účastník v konaní vo veci samej) a Komisia predložili Súdnemu dvoru písomné a ústne pripomienky. Na pojednávaní rakúska vláda vyjadrila svoju podporu tvrdeniam, ktoré predniesol Unabhängiger Finanzsenat.

40. Okrem odpovedí, ktoré navrhujú dať na otázky, sa títo účastníci značne líšia vo svojom základnom východisku. Pani Puffer a Komisia pripúšťajú, že šiesta smernica umožňuje platiteľom dane vybrať si použitie celého investičného majetku na účely svojho podnikania, s úplným a okamžitým odpočtom dane na vstupe. Naopak, Unabhängiger Finanzsenat a rakúska vláda (ďalej len „rakúske orgány“) tvrdia, že právna úprava Spoločenstva neukladá povinnosť takúto voľbu ponúknuť, ale povoľuje odpočet iba vtedy, ak ide o podiel výdavkov zodpovedajúci užívaniu na účely podnikania.

41. V dôsledku toho pred tým, ako sa začnem zaoberať otázkami položenými Súdnemu dvoru, preskúmam najskôr stanovisko rakúskych orgánov.

Stanovisko rakúskych orgánov

42. Unabhängiger Finanzsenat tvrdí, že text šiestej smernice netreba objasňovať a nepodporuje výklad, ktorý mu dal Súdny dvor.

43. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) je daň na vstupe odpočítateľná v rozsahu, v akom sú tovary alebo služby, na ktoré sa vzťahuje, použité na účely zdaniteľných plnení na výstupe. Na základe článku 6 ods. 2 písm. a) sa použitie tovaru, určeného na účely podnikania, na súkromné účely, považuje za zdaniteľné plnenie na výstupe, keď možno z tohto tovaru odpočítať daň na vstupe. [30] V dôsledku toho treba najskôr určiť pomery používania na účely podnikania a používania na súkromné účely, ktoré určia pomer dane na vstupe, ktorá môže byť odpočítaná. Používanie na súkromné účely potom bude predstavovať zdaniteľné plnenie iba v rozsahu, v akom sa týka tovarov mimo pomernej časti získanej na účely podnikania, pre ktorú by bolo možné uplatniť právo na odpočet. [31] Používanie na účely podnikania by nemalo samo zakladať právo na odpočet, v opačnom prípade by bola nadbytočnou podmienka: „kde sa daň z pridanej hodnoty za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou“. Rakúske orgány z toho vyvodzujú, že investičný majetok môže byť v celosti pri jeho nadobudnutí určený na účely podnikania, poskytujúc právo na odpočet, pokiaľ ide o časť používanú v tento okamih na účely zdaniteľných plnení pri výkone podnikania (dokonca aj 0 %), s výhradou úpravy odpočtu pôvodne uskutočneného v súlade s článkom 20 šiestej smernice, v závislosti od vývoja podielov používania na účely podnikania a používania na súkromné účely v priebehu obdobia odpočtu.

44. Na tomto základe rakúske orgány spochybňujú výroky Súdneho dvora [32], podľa ktorých sa má za to, že subjekt, ktorý používa tovar sčasti na účely podnikania a sčasti na súkromné účely a ktorý v okamih nadobudnutia tovaru v celosti alebo sčasti odpočítal DPH na vstupe, využíva tovar v celosti na účely svojich zdaniteľných plnení v zmysle článku 17 ods. 2 a má v dôsledku toho právo na okamžitý a úplný odpočet dane na vstupe. Tvrdia, že Súdny dvor zaviedol neodôvodnený a na *circulus vitiosus* postavený — výkladom odôvodňovaný výklad právnej úpravy tým, že odvodil právo na odpočet dane na vstupe z neskoršieho zdaniteľného plnenia v podobe používania na súkromné účely.

30 — Rakúske orgány poukazujú na to, že zo šiestich jazykových verzií, v ktorých bola šiesta smernica prijatá, iba anglická verzia používa prítomný čas („is deductible“). Všetky ostatné verzie používajú formuláciu (ktorá by sa dala do angličtiny preložiť ako „has given rise to the right to deduct“) zavádzajúcu chronologické poradie. Okrem toho sa v anglickej verzii, v článku 26 ods. 1 písm. a) smernice 2006/112, odkazuje už na daň na vstupe, ktorá bola („was“) odpočítateľná.

31 — Rakúske orgány poukazujú na rozsudok zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, týkajúci sa článku 5 ods. 6 šiestej smernice, v ktorom bol Súdny dvor v zásade názoru, že keď bolo vozidlo nadobudnuté bez odpočtu dane na vstupe, ale určené pre použitie na účely podnikania podliehajúceho dani, po vykonaní prác, pre ktoré bola DPH odpočítateľná na vozidle a po následnom prevode tohto vozidla do súkromného majetku platiteľa dane, základom dane z „dodávky sebe samému“ môže byť iba hodnota zakladajúca právo na odpočet.

32 — Tieto orgány odkazujú na rozsudky vo veciach Lennartz, už citovaný, bod 26, a Seeling, už citovaný, bod 43.

45. Okrem toho sa rakúske orgány usilujú vyvrátiť množstvo ďalších tvrdení, ktoré by podľa ich názoru mohli byť považované za obhajobu práva na úplný odpočet v prípade zmiešaného použitia. Podľa týchto orgánov komparatívne vysvetlenie, ktoré poskytol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens [33], na jednej strane článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 a na druhej strane článku 17 ods. 5 šiestej smernice, je nesúdržné a určené jednoducho na vyhnutie sa ťažkostiam, ktoré vyvoláva úplný odpočet. Záver, ktorý generálny advokát vyvodzuje v už citovanej veci Seeling [34] zo spoločnej dôvodovej správy Komisie k návrhu šiestej smernice, podľa ktorého bolo zdanenie na výstupe na základe článku 6 ods. 2 písm. a) osobitne vybrané ako alternatíva k obmedzeniu práva na odpočet dane na vstupe, nebol dostatočný na odôvodnenie existencie úplného odpočtu pre všetky tovary so zmiešaným použitím. A za predpokladu zmiešaného použitia nehnuteľnosti platiteľom dane, ktorý poskytuje len plnenia oslobodené od dane, daň na výstupe z užívania na súkromné účely sa v jednotlivých rokoch líši podľa obratu z jeho plnení (v súlade s pomerným systémom v článku 17 ods. 5) a nie v závislosti od pomeru užívania na súkromné účely, čo by predstavovalo absurdný výsledok.

46. Dokážem pochopiť, že rakúske orgány pripomínajú zdanlivý *circulus vitiosus* v odôvodnení objavujúcom sa v bode 26 už citovaného rozsudku vo veci Lennartz. Súdny dvor tam vyslovil, že „sa má za to, že subjekt, ktorý využíva tovar sčasti na účely podnikateľskej činnosti podliehajúcej dani a sčasti na súkromné účely a ktorý v okamih nadobudnutia tovaru získal späť vcelku alebo sčasti DPH zaplatenú na vstupe využíva tovar v celosti na účely svojich zdaniteľných plnení v zmysle článku 17 ods. 2. V dôsledku toho taký subjekt má v zásade právo na úplný a okamžitý odpočet dane z nadobudnutia tovarov splatnej na vstupe“. Predsa však táto formulácia nebola ako taká nikdy Súdnym dvorom reprodukovaná. Príslušné vyjadrenia boli parafrázované v tom zmysle, že „ak sa platiteľ dane rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným zároveň na účely podnikania a na súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH splatná na vstupe z nadobudnutia tohto tovaru je v zásade v celosti a ihneď odpočítateľná“ [35]. Zdá sa mi, že to je všetko, čo Súdny dvor chcel kedy povedať, napriek možno nešťastnej formulácii v už citovanom rozsudku vo veci Lennartz.

47. Ústredná otázka však spočíva v zásadnom rozdiele v prístupe medzi ustálenou judikatúrou Súdneho dvora a odlišným posúdením, ktoré presadzujú rakúske orgány, pričom obe strany sa snažia vyriešiť problém zladenia práva na úplný a okamžitý odpočet dane na vstupe z tovaru určeného na použitie pre potreby zdaniteľných plnení na výstupe s nezvratnou skutočnosťou, že určité tovary

33 — V bodoch 59 a 60 týchto návrhov.

34 — V bode 41 týchto návrhov; pozri tiež bod 59 jeho návrhov prednesených v už citovanej veci Lennartz.

35 — Rozsudky Seeling, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 41; z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 37, rovnako ako aj Charles a Charles-Tijmens, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 24.

budú v konečnom dôsledku použité na iné účely, ako boli pôvodne predpokladané.

48. V tomto ohľade nie som názoru, že ustanovenia šiestej smernice by boli tak jasné, aby bol ich výklad Súdnym dvorom nadbytočný. Zo strany rakúskych orgánov je neúprimné tvrdiť opak, zatiaľ čo zároveň vysvetľujú svoj vlastný výklad na niekoľkých stranách veľmi podrobných písomných pripomienok. Ak by totiž taká jasnosť existovala, stačila by jednoduchá citácia samotných ustanovení.

49. Zdá sa mi, že rozdiel v prístupe je založený na odlišnom chápaní pojmu použitie majetku podniku. Hoci článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice odkazujú na tovary, ktoré sú súčasťou majetku podniku, právna úprava v skutočnosti nedefinuje pojem použitie takého majetku podniku. Pojem bol rozvinutý v judikatúre, počnúc už citovaným rozsudkom vo veci Lennartz. Aby sme toto rozhodnutie parafrázovali, k použitiu dochádza vtedy, keď platiteľ dane konajúci v tejto pozícii (teda nie ako súkromná osoba) nadobúda tovar na účely svojej hospodárskej činnosti (ktorá samozrejme môže zahŕňať zároveň zdaniteľné plnenia a plnenia oslobodené od dane).

50. Podľa Súdneho dvora toto použitie (pokiaľ môže byť považované za skutočné berúc do úvahy všetky údaje, ale nezávisle od skutočného pomeru užívania na účely podnikania [36]) určuje právo na odpočet — a stanovuje, že neskoršie použitie na súkromné účely má byť zdanené. Postavenie, v ktorom osoba koná, keď nadobúda tovar a cieľ, s ktorým bol tovar nadobudnutý určuje, či je tento tovar umiestnený do rámca hospodárskej činnosti, a teda podrobený pravidlám DPH, alebo do súkromnej oblasti, kde sa režim DPH už neuplatňuje. V prvom prípade ešte môže byť prevedený do súkromnej oblasti za predpokladu zaplatenia dane na výstupe (v rozsahu, v akom daň na vstupe bola odpočítateľná z dôvodu, že hospodárska činnosť podlieha dani), čím sa teda pre platiteľa dane zachováva neutralita zdanenia. V druhom prípade so sebou akýkoľvek prevod do oblasti podnikania prináša sankciu: daň na vstupe, ktorá nemohla byť odpočítaná z dôvodu nadobudnutia na súkromné účely, už s konečnou platnosťou nemožno požadovať späť, ale hodnota tovaru (vrátane dane na vstupe, ktorú nemožno požadovať späť) bude súčasťou základu dane v prípade použitia tohto tovaru na účely zdaniteľných plnení na výstupe. [37]

51. Napriek tomu sú rakúske orgány názoru, ak som ich správne pochopila, že používanie na účely podnikania môže byť jednoducho úkonom „dočasnej“ povahy. V rozsahu, v akom je tovar určený na súkromné použitie môže byť napriek tomu používaný na hospodárske činnosti platiteľa dane, ale spôsobí vznik (z hľadiska mechanizmu úpravy) práva na odpočet, iba ak je následne v skutočnosti použitý na účely podnikania.

36 — Rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, body 21 a 35.

37 — Pozri rovnako body 79 a 80 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs v už citovanej veci Charles a Charles-Tijmens.

52. Takému výkladu nechýbajú prvky hovoriace v jeho prospech. Vyhýba sa totiž nevýhodám nevyhnutne obsiahnutým v prevodoch zo súkromného sektora do sektora podnikania a vyhýba sa finančným výhodám v prospech platiteľov dane, ktoré sú v danom prípade v centre diskusie. Nezdá sa ani, že by spôsoboval podstatný nesúlad s podstatou systému DPH, keďže je v zhode s úpravou, ktorú Komisia v súčasnosti navrhuje. [38]

53. Napriek tomu pripravuje platiteľov dane o právo na okamžitý odpočet v prípade používania na účely podnikania posunutého do budúcnosti dočasným použitím na súkromné účely. A hoci by sa taký výklad mohol integrovať do všeobecného systému DPH, nemožno ho napriek tomu nijako v tomto ohľade uprednostniť pred výkladom obsiahnutým v ustálenej judikatúre Súdneho dvora a určite ho nepredpisuje jasné znenie právnej úpravy.

54. Okrem toho sa mi ani nezdá, že by bola kritika vyslovená rakúskymi orgánmi, pokiaľ ide o súčasnú judikatúru, odôvodnená.

55. Podľa prístupu zachovávaného Súdnym dvorom by mal byť tovar určený na používanie na účely podnikania považovaný za tovar používaný na účely podnikania. Každé použitie na súkromné účely sa teda stáva používaním na účely podnikania podliehajúcim dani, kedy platiteľ dane uskutočňuje dodávky sám sebe ako akémukoľvek inému konečnému spotrebiteľovi. To je pravda, ale iba v prípade, že existovalo pôvodné právo, odpočet a rozsah tohto práva závisí od pomeru zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od dane, ktoré platiteľ dane celkovo poskytuje. To je to, čo odôvodňuje podmienku „keď tento tovar umožnil úplný alebo čiastočný odpočet dane z pridanej hodnoty“, rovnako ako aj vysvetlenie, ktoré poskytol generálny advokát Jacobs v bodoch 59 a 60 jeho návrhov prednesených v už citovanej veci Charles a Charles-Tijmens. Okrem toho sa mi zdá, že tento aspekt bol nesprávne pochopený, čo vedie rakúske orgány k tomu, že sa im zdá absurdný fakt, že keď platiteľ dane poskytuje naraz zdaniteľné plnenia a plnenia oslobodenie od dane, jeho odpočet dane na vstupe vo vzťahu k tovaru, ktorý používa tak na účely podnikania, ako aj na súkromné účely by mohol byť upravovaný podľa pomeru zdaniteľných plnení a plnení oslobodených od dane a nebude určovaný výlučne pomerom používania na účely podnikania a používania na súkromné účely. Napokon, pokiaľ ide o odkazy generálneho advokáta Jacobs na dôvodovú správu sprevádzajúcu návrh šiestej smernice, hoci pasáže, na ktoré generálny advokát odkazuje výslovne nezdôrazňujú úmysel povoliť úplný odpočet v prípade tovaru so zmiešaným použitím, sú určite zlučiteľné s takým úmyslom a nasvedčujú mu.

56. Aby sme tento bod uzavreli, nie som presvedčená, že tvrdenia rozvinuté rakúskymi orgánmi poskytujú akýkoľvek dôvod meniť ustálenú judikatúru Súdneho dvora v tejto oblasti. Tieto orgány vyjadrujú nanajvýš odlišnú analýzu, ktorá, hoci má určitú príťaž-

38 — Pozri body 21 a 22 vyššie.

livosť, nie je napriek tomu, ako sa to usilujú prezentovať, jediným a nevyhnutným výkladom právnej úpravy. Ak by Súdny dvor napriek tomu zastával názor, že prielom v judikatúre je možný, mal by vec postúpiť veľkej komore, s opätovným otvorením ústnej časti konania. V takom prípade by bolo vhodnejšie, aby boli ostatné členské štáty vyzvané na predloženie svojich pripomienok, pretože ide o otázku, ktorá sa týka celého systému DPH. Napriek tomu poznamenávam, že žiaden iný členský štát ako Rakúska republika nepovažoval za nevyhnutné reagovať na písomné pripomienky, ktoré v tejto veci predložil Unabhängiger Finanzsenat.

57. Preskúmam teda štyri otázky predložené vnútroštátnym súdom vychádzajúc zo zásady, že výklad, ktorý Súdny dvor dáva šiestej smernici, pokiaľ ide o tovary na zmiešané použitie, nie je spochybnený.

O prvej otázke: rovnosť zaobchádzania

58. Je nesporné, že platiteľ dane oprávnený vykonať úplný a okamžitý odpočet dane na vstupe z tovaru, ktorý nadobúda a určuje pre použitie na účely svojho podnikania, platiac potom postupne daň na výstupe zo svojho používania na súkromné účely tohto tovaru, môže využívať identifikovateľnú finančnú výhodu v porovnaní s inou osobou, ktorá získava podobný tovar ako súkromná osoba a nemá z tohto dôvodu možnosť odpočítať daň na vstupe. [39] Táto výhoda bude existovať vždy, hoci jej presný rozsah bude závisieť od niekoľkých premenných. [40] Nie je teda nevyhnutné vyslovovať sa k výpočtu vnútroštátneho súdu, podľa ktorého výhoda môže dosiahnuť 25 % celkovej sumy DPH alebo 5 % všetkých nákladov na nehnuteľnosť v Rakúsku. Uspokojím sa s tým, že pripustím, že existuje nezanedbateľný rozdiel v zaobchádzaní.

59. Zásada rovnosti zaobchádzania vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne s výnimkou prípadu, keby takéto rozdielne zaobchádzanie bolo možné objektívne odôvodniť. [41] Nachádzajú sa za okolností tejto veci platiteľ dane a súkromná osoba v porovnateľných situáciách, alebo je rozlišovanie medzi nimi objektívne odôvodnené?

60. Systém zdaňovania používania majetku podniku na súkromné účely je osobitne určený na zabránenie oveľa významnejšej nerovnosti v zaobchádzaní, ku ktorej by dochádzalo, ak by bolo dovolené platiteľom dane používať tieto tovary, pre ktoré využili úplný odpočet dane na vstupe na súkromné účely bez toho, aby boli naďalej povinní platiť

39 — Pozri najmä body 39 a nasl. návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Seeling, už citované, a body 74 a nasl. jeho návrhov, ktoré predniesol vo veci Charles a Charles-Tijmens, už citované v poznámke pod čiarou 15.

40 — Pozri bod 35 a poznámku pod čiarou 28 vyššie.

41 — Pozri pre nedávny príklad rozsudok z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 51.

DPH. Predsa však, existencia čo i len malej nerovnosti v zaobchádzaní by nemala byť odôvodnená jednoducho neprítomnosťou väčšej nerovnosti. Treba ešte preukázať, že je výsledkom objektívneho rozdielu v situácii, ktorý je relevantný pre rozdiel v zaobchádzaní.

61. V tejto veci súhlasím s Komisiou, ktorá tvrdí, že platiteľ dane a súkromný vlastník sa nachádzajú v odlišných situáciách. U súkromného vlastníka je tovar používaný v celosti a s konečnou platnosťou na súkromné účely. U platiteľa dane je tovar používaný sčasti na účely podnikania s možnosťou upraviť podiel tohto používania. Keďže DPH je súčasťou nákladov na obstaranie a udržiavanie tovarov vrátane investičného majetku a nehnuteľností, musí byť v konečnom dôsledku znášaná konečným „spotrebiteľom" teda osobou, ktorá používa tovar na svoje súkromné účely, ale musí zostať úplne neutrálna, pokiaľ ide o platiteľa dane. Platiteľ dane, ktorý nadobúda tovar ako súkromná osoba, by mal určite znášať rovnaké bremeno DPH ako osoba, ktorá nie je platiteľom dane. Ak si následne želá použiť tovar na účely podnikania, nemôže sa od tejto dane oslobodiť, ktorá v dôsledku toho zasa zaťažuje jeho podnikateľskú činnosť spôsobom, ktorý je zlučiteľný s požiadavkou neutrality DPH pre platiteľov dane a ktorý ho znevýhodňuje vo vzťahu k ostatným konkurenčným platiteľom dane. [42] Presne z tohto dôvodu — a práve tak, ako to zdôrazňuje pani Puffer, súc si plne vedomá dôsledkov, ktoré z toho vyplývajú — Súdny dvor uviedol, že platiteľ dane má mať možnosť určiť tovar na zmiešané použitie na účely podnikania s neskorším zdanením použitia na súkromné účely.

62. Komisia rovnako pripomína, že platitelia dane nie sú len hospodárskymi subjektmi, ktoré prispievajú k uskutočneniu poslania Európskych spoločenstiev spočívajúcom v podpore rozvoja hospodárskych činností a podstupujú v tomto kontexte určité majetkové riziko, ale rovnako preberajú najmä zodpovednosť za výber DPH a jej odvedenie do štátnej pokladnice. Osoby, ktoré jednoducho používajú alebo spotrebúvajú tovar na svoje súkromné účely by si nemali nárokovať zaobchádzanie rovnaké, ako majú platitelia dane pre všetky otázky vzťahujúce sa na DPH.

63. Navrhujem teda na prvú otázku položenú odvolacím súdom odpovedať záporne.

O druhej otázke: štátna pomoc

64. Vnútroštátny súd si rovnako želá vedieť, či rovnaká výhoda, v rozsahu, v akom z nej majú prospech platitelia dane, ktorí poskytujú plnenia podliehajúce DPH a nemajú z nej prospech tí, ktorých plnenia sú od dane oslobodené, môže predstavovať štátnu

42 — Pozri už citované návrhy generálneho advokáta Jacobs vo veci Charles a Charles-Tijmens, bod 75 a nasl.

pomoc zakázanú článkom 87 ES. Presnejšie sa pýta, či vnútroštátny akt, ktorý preberá šiestu smernicu spôsobom priznávajúcim takú relatívnu výhodu, porušuje článok 87 ES.

65. Formulácia otázky vyžaduje dve úvodné poznámky.

66. Po prvé sa zdá, že informácie predložené Súdnemu dvoru naznačujú, že platná rakúska právna úprava taký výsledok neumožňuje. Tretia a štvrtá otázka položená vnútroštátnym súdom by sa totiž javila ako relevantná, iba ak by právna úprava za okolností tejto veci vylučovala okamžitý a úplný odpočet dane na vstupe. V takom prípade by sa druhá otázka, tak ako je formulovaná, javila ako čisto hypotetická. Keďže však prináleží vnútroštátnemu súdu vykladať vnútroštátnu právnu úpravu, dotknem sa tejto otázky predpokladajúc, že predpoklad, na ktorom spočíva, je presný.

67. Po druhé článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice definuje ako platiteľa dane „osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť“, teda všetky činnosti výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane banských, poľnohospodárskych činností a činností slobodných alebo obdobných povolaní a využívanie hmotného alebo nehmotného majetku s cieľom nadobúdať zisk na nepretržitom základe „odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti“. V dôsledku toho osoba, ktorá poskytuje iba plnenia oslobodené od dane zostáva „platiteľom dane“ v zmysle právnej úpravy. Nemá však žiadne z práv ani povinností osoby, ktorá poskytuje zdaniteľné plnenia a nepodlieha žiadnemu z účinkov, ktoré má DPH na platiteľa dane. Skrátka, čo sa týka DPH, má takmer rovnaké postavenie ako vo svojom súkromnom živote.

68. Pokiaľ ide o samotnú prejudiciálnu otázku, domnievam sa, že na ňu možno odpovedať len záporne.

69. Článok 87 ods. 1 ES uvádza, že „pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi“. Podľa ustálenej judikatúry vyžaduje kvalifikácia štátnej pomoci v zmysle tohto ustanovenia splnenie všetkých podmienok uvedených v tomto ustanovení. Po prvé musí ísť o intervenciu zo strany štátu alebo prostredníctvom štátnych

prostriedkov. Po druhé táto intervencia musí byť spôsobilá ovplyvniť obchod medzi štátmi. Po tretie musí priniesť príjemcovi výhodu. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže. [43]

70. V tejto veci by nemal byť rozdiel v zaobchádzaní medzi hospodárskymi subjektmi poskytujúcimi výlučne zdaniteľné plnenia a hospodárskymi subjektmi poskytujúcimi výlučne plnenia oslobodené od dane (s, napokon, možnosťou prechodného zaobchádzania pre tých, ktorí poskytujú naraz zdaniteľné plnenia a plnenia oslobodené od dane) pripisovaný jednému členskému štátu viac ako inému. Tvorí neoddeliteľnú súčasť systému DPH zriadeného harmonizačnými ustanoveniami práva Spoločenstva, ktoré musia byť uvedené do platnosti jednotným spôsobom všetkými členskými štátmi. V dôsledku toho nedochádza k žiadnej „intervencii zo strany štátu“ a ani obchod medzi členskými štátmi nie je ovplyvnený. Komisia dodáva, že podľa judikatúry Súdneho dvora musí byť výhoda priznaná príjemcovi selektívna, čo nie je prípad opatrenia, ktoré, hoci predstavuje výhodu pre jeho príjemcu, je odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, ktorého súčasť tvorí. [44] Keďže prvé tri podmienky teda nie sú splnené, rozdiel v zaobchádzaní nemôže porušovať článok 87 ES.

71. Rovnako poznamenávam, že systém oslobodení je koncipovaný spôsobom obmedzujúcim význam súťaže medzi zdaniteľnými plneniami a plneniami oslobodenými od dane tak, aby rozdiel v zaobchádzaní medzi hospodárskymi subjektmi poskytujúcimi oba typy plnení vo väčšine prípadov [45] nenarúšal hospodársku súťaž.

O tretej otázke: zmena § 12 ods. 2 bodu 1 UStG

72. V znení z 1. januára 1995 a pred uvedeným dňom § 12 ods. 2 bod 1 UStG uvádzal, že „dodávky alebo iné plnenia spojené s nadobudnutím, výstavbou alebo údržbou stavieb sa považujú za vykonané na účel podnikania v rozsahu, v akom odplata za ne poskytnutá predstavuje, s ohľadom na právnu úpravu vzťahujúcu sa na dane z príjmu, prevádzkové náklady alebo náklady na účely podnikania“.

73. V rozsahu, v akom v danom čase také ustanovenie predstavovalo vylúčenie práva na odpočet DPH na vstupe, mohlo byť v súlade s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice ponechané v platnosti dovtedy, dokedy — v deň, ktorý je zatiaľ neznámy — Rada neurčí náklady neoprávňujúce na odpočet.

43 — Pozri naposledy rozsudok z 1. júla 2008, Chronopost a La Poste, C-341/06 P a C-342/06 P, Zb. s. I-4777, body 121 a 122.

44 — Pozri najmä rozsudok z 29. apríla 2004, GIL Insurance a i., C-308/01, Zb. s. I-4777, bod 66 a nasl.

45 — Určite existujú prípady súťaže medzi oboma kategóriami, ako to zdôrazňuje odvolací súd, pozri najmä rozsudok zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Zb. s. I-12121, sú však zriedkavé a táto vec k nim nepatrí.

74. Súdny dvor rozhodol, že v rozsahu, v akom právna úprava členského štátu po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice mení rozsah existujúcich výnimiek tým, že ho zužuje a približuje sa všeobecnému režimu odpočtu uvedenému v článku 17 ods. 2 šiestej smernice, treba dospieť k záveru, že na túto právnu úpravu sa vzťahuje výnimka predpokladaná článkom 17 ods. 6 druhý pododsek. [46] Naopak, ak má úprava za následok rozšírenie rozsahu existujúcich výnimiek vzdialiac sa teda od cieľa uvedenej smernice, nevzťahuje sa na ňu odchýlka predpokladaná v článku 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice a porušuje článok 17 ods. 2 tejto smernice. [47]

75. Predsa sa však podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania zdá, že to, k čomu došlo v tejto veci je, že vylúčenie práva na odpočet dane na vstupe v prípade, keď daň na výstupe bola v zásade splatná (konkrétne v prípade použitia na súkromné účely tovaru používaného inak na účely podnikania) bolo následne premenené na oslobodenie od dane na výstupe zahŕňajúce nemožnosť odpočítať daň na vstupe.

76. Verwaltungsgerichtshof odkazuje na bod 41 rozsudku vo veci Holböck [48], v ktorom Súdny dvor potvrdil svoju judikatúru, podľa ktorej akt prijatý po dni určenom v klauzule „standstill“ nie je automaticky vylúčený z uplatnenia výnimky zavedenej predmetným aktom Spoločenstva. Na ustanovenie, ktoré je vo svojej podstate zhodné so skoršou právnou úpravou alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnuté v skoršej právnej úprave sa výnimka vzťahuje. „Naopak, právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno postaviť na roveň právnej úprave existujúcej k dátumu zvolenému predmetným aktom Spoločenstva“.

77. Môžem sa len stotožniť s názorom Komisie, podľa ktorého zmena rakúskej právnej úpravy opísaná v návrhu na začatie prejudiciálneho konania zrejme spadá do kategórie, ktorú má na mysli posledná veta vyššie uvedeného citovaného bodu rozsudku. V tomto ohľade sa zdá byť irelevantné, či vnútroštátny zákonodarca pristúpil k úprave oprúc sa o presný alebo chybný výklad práva Spoločenstva. Napriek tomu už citovaný rozsudok vo veci Seeling, podľa ktorého použitie na súkromné účely nehnuteľností určených pre použitie na účely podnikania, pre ktoré bola daň na vstupe odpočítaná, by

46 — Rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-345/99, Zb. s. I-4493, body 22 až 24 a z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 45.

47 — Rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-40/00, Zb. s. I-4539, body 17 až 20, rovnako ako aj Metropol a Stadler, už citovaný vyššie, bod 46.

48 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 29.

nemalo byť pouvažované za nájom oslobodený od dane, ale malo by byť považované za zdaniteľnú dodávku samému platiteľovi dane, v skutočnosti vylúčil úpravu, ktorá bola zrejme vykonaná.

O štvrtej otázke: dôsledky pre § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG

78. V prípade, že by zmena § 12 ods. 2 bodu 1 UStG znamenala, že na toto ustanovenie sa už nevzťahuje klauzula „standstill“ upravená v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, vnútroštátny súd chce vedieť, či z toho vyplýva, že „prekrývajúce“ sa ustanovenie týkajúce sa vylúčenia odpočtov, ktoré je uvedené v § 12 ods. 2 bode 2 písm. a) rovnako stráca prospech z tejto klauzuly.

79. Pani Puffer zdôrazňuje, že § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) — ktorý v skutočnosti uvádza, odkazujúc na právnu úpravu vzťahujúcu sa na dane z príjmov, že náklady na osobnú spotrebu vrátane nákladov na súkromné bývanie, nemôžu byť predmetom práva na odpočet — sa skutočne neuplatňuje na výdavky na výstavbu domu alebo, v každom prípade, nebol v tomto zmysle spočiatku vykladaný.

80. Samozrejme prináleží vnútroštátnemu súdu určiť dosah predmetného ustanovenia. Vo svojom uznesení o návrhu na začatie prejudiciálneho konania predstavuje § 12 ods. 2 bod 1 a § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) ako „prekrývajúce sa“ ustanovenia avšak bez toho, aby vysvetlil, v akom rozsahu môžu byť vzájomne závislé alebo samostatné. Zdá sa mi jasné, že ak vylúčenie práva na odpočet upravené v odseku 2 bode 2 písm. a) závisí z hľadiska svojho výkladu a/alebo uplatnenia od existencie vylúčenia upraveného v odseku 2 bode 1 a ak je neskôr uvedené ustanovenie nezlučiteľné s ustanoveniami šiestej smernice a nevzťahuje sa naň klauzula „standstill“, bude teda v dôsledku toho ovplyvnený odsek 2 bod 2 písm. a). Ak však ide o samostatné vylúčenie práva na odpočet, ktoré existovalo pred rokom 1995 a odvtedy nebolo upravené, toto ustanovenie je teda pokryté klauzulou „standstill“.

81. Napokon opätovne zdôrazňujem, že sa zdá, že tretia a štvrtá otázka položená vnútroštátnym súdom je založená na predpoklade, ktorý je odlišný od predpokladu, o ktorý sa opiera druhá otázka tohto súdu. Druhá otázka totiž predpokladá, že rakúska právna úprava povoľuje platiteľom dane používať nehnuteľnosti na účely svojho podnikania, ťažiac z okamžitého a úplného odpočtu v rozsahu, v akom podnik poskytuje zdaniteľné plnenia, zatiaľ čo tretia a štvrtá otázka predpokladajú, že rakúska právna úprava taký odpočet vylučuje. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby tieto aspekty vyriešil.

Návrh

82. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky takto:

1. K porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania nedochádza z dôvodu, že smernice Spoločenstva v oblasti dane z pridanej hodnoty povoľujú platiteľovi v celosti a ihneď odpočítať daň na vstupe za obydlie, ktoré nadobúda a určuje na použitie na účely svojho podnikania, platiac potom postupne daň na výstupe zo svojho užívania obydlia na súkromné účely, hoci platiteľ dane tak využíva identifikovateľnú finančnú výhodu v porovnaní s inou osobou, ktorá nadobúda podobné obydlie ako súkromná osoba bez toho, aby mala z tohto dôvodu možnosť odpočítať daň na vstupe.

2. Vnútroštátny akt preberajúci smernice Spoločenstva v oblasti DPH spôsobom, ktorým povoľuje platiteľom dane takú výhodu, neporušuje článok 87 ES.

3. Klauzula „standstill" vyjadrená v článku 17 ods. 6 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 sa nevzťahuje na prípady, v ktorých je skoršie vylúčenie práva na odpočet vtedy, keď bola daň na výstupe v zásade splatná, následne transformované na oslobodenie od uvedenej dane, zahŕňajúc nemožnosť uskutočniť odpočet dane na vstupe.

4. Ak je teda skoršie vylúčenie práva na odpočet transformované na oslobodenie od dane, a teda nevzťahuje sa naň klauzula „standstill“ uvedená v článku 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388 ani akékoľvek iné vylúčenie, ktoré z hľadiska svojho výkladu a/alebo svojho uplatnenia závisí od existencie skoršieho vylúčenia, nebude využívať klauzulu „standstill“. Na samostatné vylúčenie, ktoré existovalo v okamih nadobudnutia účinnosti tejto smernice v dotknutom členskom štáte a ktoré odvtedy nebolo upravené, sa však táto klauzula naďalej vzťahuje.