NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PHILIPPE LÉGER
prednesené 15. júna 2006 [1]

1. Cieľom tohto prejudiciálneho konania je upresniť, aký je zdaniteľný základ dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú má platiteľ dane zaplatiť pri užívaní časti stavby určenej v celom rozsahu na podnikanie platiteľa dane týmto platiteľom na osobnú spotrebu.

2. Ak platiteľ dane nadobudne alebo si nechá postaviť stavbu, ktorú sa rozhodne určiť v celom rozsahu na svoje podnikanie, avšak má rovnako v úmysle užívať časť tejto stavby na osobnú spotrebu, má právo úplne odpočítať DPH, ktorú zaplatil na vstupe z nákladov na toto nadobudnutie alebo túto výstavbu.

3. Pokiaľ však ide o časť tejto stavby, ktorú platiteľ dane užíva na osobnú spotrebu, tento platiteľ dane sa nachádza v situácii, ktorá je porovnateľná so situáciou konečného spotrebiteľa. Šiesta smernica 77/388/EHS [2] v tomto prípade stanovuje mechanizmus výberu zodpovedajúcej časti DPH, ktorú si platiteľ dane odpočítal.

4. Šiesta smernica vytvára na tento účel právnu fikciu, podľa ktorej toto osobné užívanie sa považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu, ktorú si platiteľ dane poskytuje sám sebe.

5. V tejto veci je Súdny dvor požiadaný o to, aby upresnil, čo je zdaniteľným základom DPH v prípade tohto poskytovania služieb. Finanzgericht München (Nemecko) sa pýta, či sa tento zdaniteľný základ musí určiť výhradne s odkazom na všeobecné pravidlá odpisovania odrážajúce postupné opotrebovanie stavby, alebo to tak môže byť v závislosti od obdobia na „opravu odpočítanej" DPH.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Smernica Rady 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), zmenená a doplnená 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").

I — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

1. Šiesta smernica

6. DPH je spotrebná daň, ktorá sa uplatní všeobecne na tovar a služby. Systém DPH v Spoločenstve spočíva v tom, že sa na tovar a služby uplatňuje daň priamo úmerne k cene tohto tovaru a týchto služieb a podlieha jej každá transakcia uskutočnená v rámci výrobného alebo distribučného reťazca, ktorá však môže zaťažiť len konečného spotrebiteľa.

7. Aby platitelia dane, od ktorých sa táto daň vyberá, nemuseli znášať daňovú záťaž, stanovuje šiesta smernica mechanizmus odpočtu, ktorý má zabezpečiť „neutralitu" dane voči týmto osobám.

8. Rovnako obsahuje viacero ustanovení, ktorých cieľom je zabezpečiť uplatnenie tohto systému v prípade, ak platiteľ dane užíva ten istý majetok zároveň na podnikateľské, ako aj osobné účely. Ustanovenia, ktoré sú najrelevantnejšie pre vyriešenie sporu vo veci samej, sú tieto.

9. 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*]".

10. Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) tejto 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".

11. Článok 11 A ods. 1 písm. c) tej istej smernice, ktorý je v tomto spore kľúčový, upresňuje, čo je v takomto prípade zdaniteľným základom. Stanovuje, že sú ním „v prípade poskytovania služieb podľa článku 6(2) úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

12. Článok 17 ods. 2 tejto 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) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území daného štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*];

...“

13. Článok 20 šiestej smernice sa týka opravy tejto odpočítanej dane. Stanovuje, že pôvodné odpočítané čiastky treba opraviť, obzvlášť tam, kde na jednej strane odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má platiteľ dane nárok, a na druhej strane tam, kde sa po predložení daňového priznania objavia isté zmeny vo faktoch, ktoré boli zohľadnené pri určení sumy odpočítateľnej dane.

14. Tento článok 20 rovnako stanovuje:

„...

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 odchýlok 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 od prvého použitia tovaru.

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

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. ...“

B — *Vnútroštátne právo*

15. § 3 ods. 9a bod 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) [3] 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.

16. 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 tvorili zdaniteľný základ pri týchto plneniach „náklady vynaložené na uskutočnenie týchto plnení, pokiaľ bola daň na vstupe z týchto nákladov čiastočne alebo úplne odpočítateľná".

17. V znení, ktoré nadobudlo účinnosť 1. júla 2004, § 10 UStG stanovuje:

„4. Zdaniteľným základom je

...

(2) ... 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:

..."

18. § 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,

3 — BGBl. I, 1993, s. 565, ďalej len „UStG".

právach, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia občianskeho práva týkajúce sa pozemkov, a stavbách na cudzom pozemku sa obdobie piatich rokov nahrádza obdobím desiatich rokov."

II — Skutkový stav

19. Počas roka 2003 postavilo domové spoločenstvo podľa nemeckého práva (Hausgemeinschaft [4], ďalej len „domové spoločenstvo" alebo „žalobca"), ktoré založili Jörg a Stefanie Wollny, budovu, ktorá bola v celom rozsahu určená na podnikanie. Táto budova bola obsadená v rozsahu 20,33 % kanceláriami daňového poradcu, prenajatými jednému z členov domového spoločenstva a v zostávajúcej časti 79,67 % súkromným bytom dvoch členov tohto spoločenstva. Nájom na podnikateľské účely podlieha DPH, pretože sa domové spoločenstvo vzdalo oslobodenia nájmu od dane. [5]

20. 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 fakturovaná z nákladov na výstavbu budovy.

21. Pri určovaní zdaniteľného základu DPH, dlžnej z dôvodu osobného užívania stavby, vychádzalo zo skutočnosti, že v nemeckých právnych predpisoch o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) je doba odpisovania stavby päťdesiat rokov. Domové spoločenstvo sa teda domnievalo, že tomuto zdaniteľnému základu zodpovedá mesačná suma vo výške 1/12 z 2 % stavebných nákladov pripadajúcich na časť stavby užívanú na osobné účely.

22. Finanzamt Landshut rozhodol, že uvedený zdaniteľný základ mal byť určený s odkazom na dĺžku obdobia na opravu odpočítanej DPH, stanovenú v §15a UStG v súlade s článkom 20 šiestej smernice. Opravil teda výpočet žalobcu a stanovil mesačný zdaniteľný základ DPH z dôvodu osobného užívania časti stavby na 1/12 z 10 % stavebných nákladov pripadajúcich na túto časť.

23. Finanzamt Landshut zamietol sťažnosti podané domovým spoločenstvom proti predbežným platobným výmerom vydaným

4 — Tento pojem bol definovaný žalobcom na pojednávaní ako spoločenstvo vytvorené medzi dvoma alebo viacerými osobami, ktoré majú dom a ktoré ho prenajímajú.

5 — Pripomínam, že podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice je prenajímanie nehnuteľného majetku, až na výnimky, oslobodené od DPH, avšak podľa článku 13 C prvého odseku písm. a) tej istej smernice môžu členské štáty poskytnúť platiteľom dane právo voľby v otázke zdanenia, ak ide o tieto plnenia.

v súlade s výpočtom uvedeným v predchádzajúcom bode, a preto uvedené spoločenstvo podalo žalobu na Finanzgericht München.

III — Prejudiciálna otázka

24. Finanzgericht München sa domnieva, že riešenie sporu, ktorý mu bol predložený, závisí od určenia zdaniteľného základu pripadajúceho na osobné užívanie stavby, ktorá bola v celom rozsahu určená na podnikanie. Zdôrazňuje, že článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice nedefinuje pojem „úplné náklady". Vysvetľuje svoje pochybnosti o význame, ktorý sa má tomuto pojmu prisúdiť, a to z týchto dôvodov.

25. Na jednej strane Súdny dvor v rozsudku Enkler [6] rozhodol, že zdaniteľný základ podľa tohto ustanovenia sa musí určiť tak, že zohľadní len náklady pripadajúce na samotný majetok, ako sú odpisy majetku alebo náklady vynaložené platiteľom dane, pri ktorých má právo na odpočet DPH. [7]

26. Tento bod by mohol potvrdzovať názor, ktorý zastáva žalobca, v tom zmysle, že by sa na osobné užívanie časti stavby, v prípade ktorej môže dôjsť k opotrebovaniu, vzťahovalo postupné zdanenie jej nákladov na výstavbu, rozvrhnuté na celkové obdobie odpisovania. Mohol by byť rovnako v súlade s tvrdením žalobcu, podľa ktorého do zdaniteľného základu nemožno zahrnúť obstarávaciu cenu pozemku, pri ktorej bola daň zaplatená na vstupe odpočítateľná, lebo pozemok, na ktorom je stavba postavená, sa nemôže užívaním opotrebovať.

27. Táto analýza môže byť tiež potvrdená významom pojmu „náklady", ktorého predpokladom je opotrebovanie majetku v dôsledku jeho užívania. K celkovému opotrebovaniu stavby však nemôže dôjsť v lehote desiatich rokov.

28. Na druhej strane bolo tiež rozhodnuté, že cieľom článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s platiteľom dane, ktorý užíva majetok podniku na osobnú spotrebu, a konečným spotrebiteľom. [8] Cieľom tohto ustanovenia je tak odstrániť pre časť majetku užívaného na osobné účely účinky odpočtu DPH zaplatenej na vstupe, pretože konečný spotrebiteľ by znášal záťaž zodpovedajúcu DPH.

6 — Rozsudok z 26. septembra 1996, C-230/94, Zb. s. I-4517.

7 — Tamže, bod 36.

8 — Pozri najmä rozsudok Enkler, už citovaný, bod 35.

29. Cieľom článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice je teda skôr rozloženie celkovej sumy nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu majetku na obdobie opravy odpočítanej DPH, a to podľa vnútroštátneho práva, čiže v prejednávanom prípade na desať rokov. Toto riešenie by totiž umožnilo predísť „nezdanenej konečnej spotrebe", to znamená situáciám, v ktorých odpočet DPH na vstupe nebol v celom rozsahu uhradený.

30. K nezdanenej konečnej spotrebe by totiž mohlo dôjsť napríklad vtedy, ak by po skončení tohto desaťročného obdobia na opravu bola stavba predmetom prevodu nepodliehajúcemu DPH. [9] Ak sa v takomto prípade určí zdaniteľný základ v závislosti od dĺžky odpisovania stavby, teda päťdesiat rokov, platiteľovi dane sa vráti len pätina sumy DPH, ktorú odpočítal. Takáto situácia by tak bola v rozpore s cieľom článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

31. Účel tohto ustanovenia by tiež odôvodňoval, že by sa do zdaniteľného základu zahrnula nadobúdacia cena pozemku, pri ktorej bola daň zaplatená na vstupe odpočítateľná, pretože konečný spotrebiteľ by túto daň tiež znášal v okamžiku zakúpenia.

32. V neprospech tejto analýzy však Finanzgericht München zdôrazňuje, že Súdny dvor v rozsudku Seeling [10] spochybnil dosah tohto účelu tým, že rozhodol, že ak obdobie na opravu, stanovené v článku 20 ods. 2 šiestej smernice, môže opraviť odpočet DPH zaplatenej na vstupe len čiastočne, potom je takáto situácia zámernou voľbou zákonodarcu Spoločenstva. [11]

33. Vzhľadom na tieto úvahy 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 po-

9 — Vnútroštátny súd neupresňuje základ tohto oslobodenia. Pravdepodobne ide o článok 13 B písm. g) šiestej smernice, podľa ktorého členské štáty oslobodia od dane, a to za podmienok, ktoré stanovia, dodanie budov po ich prvom obývaní.

10 — Rozsudok z 8. mája 2003, C-269/00, Zb. s. I-4101.

11 — Tamže, bod 54.

diel nadobúdacích a výrobných nákladov, pri ktorých bola daň odpočítateľná, vypočítaný s odkazom na vnútroštátne obdobie na opravu odpočítanej dane?"

IV — Analýza

34. Tým, že DPH predstavuje spotrebnú daň vybranú platiteľmi dane, ktorá však zaťažuje len konečného spotrebiteľa, je každý platiteľ dane oprávnený si od sumy dane, ktorú vyberie od svojich klientov a ktorú má povinnosť odviesť štátu, odpočítať daň, ktorú sám zaplatil na vstupe pri nadobudnutí tovaru a služieb nevyhnutných na výkon svojej hospodárskej činnosti. [12] V dôsledku toho môže platiteľ dane uplatniť tento odpočet len v rozsahu, v akom tento tovar alebo tieto služby užíva na účely svojej činnosti, ktoré samotné podliehajú DPH.

35. Ak platiteľ dane užíva tovar alebo služby, ktoré nadobudol na činnosti oslobodené od DPH alebo na činnosti, ktoré nepatria do pôsobnosti tejto dane, nie je v zásade možné ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň na vstupe. [13]

36. V prípade, ak platiteľ dane užíva investičný majetok tak na podnikateľské, ako aj osobné účely, má 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 ho prípadne zahrnúť do svojho podniku iba v časti jeho skutočného užívania na podnikateľský účel. [14]

37. V prípade, ak sa platiteľ dane rozhodne určiť celý investičný majetok, ktorý je používaný zároveň na podnikateľské a osobné účely, na svoje podnikanie, z ustálenej judikatúry vyplýva, že DPH splatná na vstupe pri nadobudnutí alebo výstavbe tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpočítateľná. Súdny dvor už niekoľkokrát zvolil tento výklad šiestej smernice. [15] Nedávno ho potvrdil, keď rozhodoval zasadajúc vo veľkej komore v už citovanom rozsudku Charles a Charles Tijmens [16].

12 — Rozsudok zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 27.

13 — Rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24.

14 — Rozsudok zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23 a tam citovaná judikatúra.

15 — Pozri rozsudok Seeling, už citovaný, bod 41 a tam citovanú judikatúru.

16 — Bod 24.

38. Z tohto dôvodu platiteľ dane, ktorý sa rozhodne určiť celú stavbu na svoje podnikanie a ktorý užíva časť tejto stavby na osobnú spotrebu, má právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z celkových nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu tejto stavby.

39. No vzhľadom na to, že platiteľ dane sa nachádza, pokiaľ ide o časť majetku užívaného na osobnú spotrebu, v situácii porovnateľnej so situáciou konečného spotrebiteľa, má povinnosť zaplatiť DPH, ktorá zodpovedá tomuto užívaniu. Táto povinnosť je uvedená v článku 6 ods. 2 šiestej smernice, ktorý stanovuje, že sa uvedené užívanie považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu, ktorú si tak platiteľ dane poskytuje sám sebe.

40. Keďže v tomto prípade nejde o transakciu s treťou osobou, ani o protihodnotu poskytnutú touto osobou, ktoré by mohli byť zdaniteľným základom DPH, článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľným základom sú „úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

41. V tomto konaní chce Finanzgericht München zistiť, či sa má tento pojem chápať v tom zmysle, že sa okrem bežných nákladov zohľadňuje len opotrebovanie stavby, vypočítané na základe obvyklej životnosti majetku, podľa vnútroštátnych predpisoch o odpisovaní.

42. Svojou prejudiciálnou otázkou sa tak vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je zdaniteľný základ DPH pri osobnom užívaní časti stavby určenej v celom rozsahu na podnikanie platiteľa dane týmto platiteľom stanovený ročne ako časť nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu, ktorá je určená v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH podľa článku 20 šiestej smernice.

43. Podľa úvah vnútroštátneho súdu treba pri odpovedi na túto otázku zohľadniť viacero hľadísk. Sú celkovo tri.

44. Prvým hľadiskom je samozrejme ročná suma DPH zaplatená platiteľom dane z dôvodu osobného užívania. Ak by suma nákladov zohľadňovala len opotrebovanie stavby, zdanenie prostredníctvom DPH by v prejednávanom prípade zodpovedalo ročne 2 % nákladov na výstavbu časti stavby

užívanej na osobné účely, pretože doba odpisovania, stanovená vnútroštátnymi predpismi je päťdesiat rokov. V opačnom prípade by zdaniteľný základ zodpovedal 10 % týchto nákladov, lebo obdobie na opravu odpočítanej DPH je vnútroštátnym právom stanovené na desať rokov.

45. Druhým hľadiskom, ktoré priamo vyplýva z predchádzajúceho, je pravdepodobnosť výskytu nezdanenej konečnej spotreby, napríklad pri predaji stavby, ktorý je oslobodený od dane, a to po skončení obdobia na opravu odpočítanej DPH. Takáto pravdepodobnosť by neexistovala, ak by bol zdaniteľný základ určený s odkazom na toto vnútroštátne obdobie na opravu, pretože po jeho uplynutí by platiteľ dane vrátil celkovú sumu DPH odpočítanú na vstupe, ktorá by zodpovedala časti stavby užívanej na jeho osobnú spotrebu.

46. Tretie hľadisko súvisí s tým, či do zdaniteľného základu zahrnúť alebo nezahrnúť náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená, v prípade, ak toto nadobudnutie podlieha DPH a ak nadobúdateľ túto daň odpočítal. Ak je pojem „úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]", ktorý je uvedený v článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, potrebné chápať len ako opotrebovanie stavby, mohli by sa náklady na nadobudnutie pozemku zo zdaniteľného základu vylúčiť, pretože pozemok na ktorom je stavba postavená, v zásade nepodlieha opotrebovaniu.

47. V rámci tohto konania sa súbežne uplatňujú tri tvrdenia.

48. Žalobca tvrdí, že úplné náklady uvedené v článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice je potrebné chápať tak, že okrem bežných nákladov zahŕňajú výlučne ročné odpisy stavieb, stanovené podľa príslušných vnútroštátnych predpisov.

49. Uvádza, že predpokladom pojmu „náklady" je, že u platiteľa dane dôjde k zmenšeniu jeho majetku. Podľa neho u platiteľa dane k takému zmenšeniu nedôjde v prípade nadobudnutia alebo výstavby stavby, lebo náklady pripadajúce na tieto plnenia budú vyrovnané hodnotou stavby. K zmenšeniu majetku, a teda aj nákladov v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej

smernice tak môže dôjsť len pri opotrebovaní majetku. Toto opotrebovanie však nie je závislé od obdobia na opravu stanoveného v článku 20 šiestej smernice, ale od dĺžky užívania.

50. Žalobca rovnako tvrdí, že náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená, nemožno zahrnúť do zdaniteľného základu, pretože tento pozemok nepodlieha opotrebovaniu v čase.

51. Nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva naopak tvrdia, že článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice nebráni takým vnútroštátnym právnym predpisom, akým je sporný nemecký zákon.

52. Tvrdia, že toto ustanovenie presne nedefinuje, čo zahŕňa pojem „úplné náklady". Z toho vyvodzujú, že členské štáty disponujú voľnou úvahou pri uplatňovaní tohto pojmu. Zdôrazňujú, že predmetná vnútroštátna právna úprava je v súlade s cieľom sledovaným celým týmto ustanovením, ktorým sa má zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s platiteľom dane, ktorý užíva majetok podniku na osobnú spotrebu, a konečným spotrebiteľom, ktorý by nadobúdal ten istý majetok.

53. Vzhľadom na tento účel by sa mal pojem „náklady" chápať tak, že zahŕňa náklady na nadobudnutie alebo výstavbu stavby, ako aj prípadnú nadobúdaciu cenu pozemku, pri ktorej bola DPH odpočítateľná. Rovnako je v súlade s uvedeným účelom rozloženie sumy stavebných nákladov, ktorá zodpovedá časti stavby užívanej na osobné účely, na dĺžku obdobia na opravu odpočítanej DPH, pretože by toto riešenie zamedzilo akékoľvek pravdepodobnosti výskytu nezdanenej konečnej spotreby.

54. Komisia Európskych spoločenstiev zastáva kompromisný názor. Na rozdiel od nemeckej vlády a vlády Spojeného kráľovstva tvrdí, že rozdelenie nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu stavby sa nemôže vykonať podľa vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa opravy odpočítanej DPH. Na jednej strane podľa tejto inštitúcie neexistuje nijaký dôvod požadujúci uplatnenie článku 20 ods. 2 šiestej smernice v spojení s jej článkom 6 ods. 2 písm. a). Na druhej strane Súdny dvor v už citovanom rozsudku Seeling spochybnil

dosah tvrdenia založeného na pravdepodobnosti výskytu nezdanenej konečnej spotreby.

55. Na rozdiel od tvrdenia žalobcu však Komisia uvádza, že rozdelenie nákladov na nadobudnutie a na výstavbu nemožno stanoviť ani v závislosti od vnútroštátnych pravidiel odpisovania v oblasti dane z príjmov, pretože tieto pravidlá sú v Európskej únii výrazne rozdielne. Okrem toho sú uvedené pravidlá podriadené osobitným cieľom, ktoré sú spoločnému systému DPH cudzie. Podľa Komisie sa toto rozdelenie musí vykonať podľa objektívnych účtovných kritérií, ktoré sú všeobecne uznávané a vlastné DPH. Okrem toho tvrdí, že zdaniteľný základ by mal prípadne zahŕňať náklady na nadobudnutie pozemku.

56. Pokiaľ ide o mňa, domnievam sa, rovnako ako nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, že článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice nebráni to, aby sa suma nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu, ktorá zodpovedá časti stavby užívanej platiteľom dane na jeho osobnú spotrebu, rozložila na dĺžku obdobia na opravu odpočítanej DPH, ktorá je stanovená podľa článku 20 šiestej smernice.

57. Pred uvedením dôvodov, na ktorých zakladám tento názor, považujem za vhodné stručne upresniť, aký je vzťah medzi lehotami stanovenými v článku 20 ods. 2 šiestej smernice a v článku 6 ods. 2 písm. a) tejto smernice.

58. Ako uvádza žalobca a Komisia, v šiestej smernici neexistuje dôvod požadujúci uplatnenie dĺžky obdobia na opravu stanovenej v článku 20 ods. 2 uvedenej smernice, aj v rámci článku 6 ods. 2 písm. a) tejto smernice.

59. Článok 20 šiestej smernice sa totiž týka situácie, keď sa platiteľ dane v prípade, ak užíva ten istý majetok na podnikateľské a osobné účely, rozhodne určiť tento majetok na svoje podnikanie len v rozsahu, v akom ho užíva na podnikateľské účely. V takomto prípade tento platiteľ dane túto daň zaplatenú na vstupe odpočítal z nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu uvedeného majetku len v pomere k časti toho majetku, ktorý užíval na podnikateľské účely.

60. Cieľom uvedeného článku 20 je umožniť opravu tohto odpočtu v závislosti od zmien, ku ktorým došlo počas užívania majetku platiteľom dane, vzhľadom na pôvodné daňové priznanie, alebo preto, lebo uvedený odpočet vychádzal z chybného daňového priznania.

61. Článok 20 ods. 2 šiestej smernice stanovuje, že túto opravu možno vykonať len počas stanoveného obdobia, ktoré je v zásade päťročné. Stanovuje však, že toto obdobie sa môže, pokiaľ ide o nehnuteľný majetok, predlžiť. V pôvodnom znení šiestej smernice mohlo uvedené obdobie dosahovať až desať rokov. Od nadobudnutia účinnosti smernice 95/7 to môže byť až dvadsať rokov.

62. Ak sa platiteľ dane rozhodne, ako v prejednávanom prípade, určiť stavbu v celom rozsahu na podnikanie a získať tak celú daň zaplatenú na vstupe z nákladov na jej nadobudnutie alebo jej výstavbu, potom sa uplatní článok 6 ods. 2 šiestej smernice. Osobné užívanie stavby sa považuje, ako už bolo uvedené, za poskytovanie služieb za protihodnotu. Práve na základe tohto naposledy uvedeného ustanovenia platiteľ dane vráti DPH pri nákladoch na nadobudnutie alebo výstavbu pripadajúcich na časť stavby, ktorú užíva na osobné účely.

63. Ak sa táto časť stavby v priebehu času zmenší alebo zväčší, mechanizmus opravy stanovený v článku 20 šiestej smernice sa nemôže uplatniť. Táto zmena sa odrazí v príslušnom zdaňovacom období, a to v miere nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu zohľadnených pri stanovení sumy zdaniteľného základu, ktorý je uvedený v článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice.

64. Ak sa však stavba, ktorá je v celom rozsahu určená na podnikanie, predá, stanú sa lehoty stanovené v článku 20 ods. 2 šiestej smernice relevantnými. Podľa článku 20 ods. 3 uvedenej smernice sa totiž stavba, ak k tomuto predaju dôjde počas obdobia na opravu odpočítanej DPH, ktoré je uvedené v odseku 2 toho istého článku, posudzuje až do uplynutia tohto obdobia, ako keby ju dotknutá osoba stále užívala v rámci svojej ekonomickej činnosti, a odpočet DPH pri nákladoch na nadobudnutie alebo výstavbu stavby teda môže byť predmetom opravy *a posteriori*.

65. Z týchto ustanovení *a contrario* tiež vyplýva, že ak sa stavba predá po uplynutí tohto obdobia, nie je už takáto oprava *a posteriori* možná. V takomto prípade teda existuje riziko výskytu nezdanenej konečnej spotreby.

66. Práve z dôvodu, aby sa takejto situácii zabránilo, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že musí byť možné, aby bol zdaniteľný základ DPH pri užívaní stavby na osobné účely, ktorá je v celom rozsahu učená na podnikanie, vypočítaný v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH,

stanovenej vnútroštátnym právom v súlade s článkom 20 ods. 2 šiestej smernice.

67. Zastávam názor, že s tvrdením týchto vlád možno súhlasiť z týchto dôvodov. Po prvé článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice ponecháva členským štátom voľnú úvahu na jeho vykonávanie. Po druhé sporné určenie zdaniteľného základu v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH je v súlade s cieľom článku 6 ods. 2 šiestej smernice. Po tretie takéto určenie je rovnako v súlade s cieľom harmonizácie zdaniteľného základu, ktorý uvedená smernica sleduje.

68. S ohľadom na prvý bod pripomínam, že článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice stanovuje, že zdaniteľným základom v prípade plnení uvedených v článku 6 ods. 2 šiestej smernice sú „úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]". Ako uvádza vnútroštátny súd, tento pojem nie je v šiestej smernici definovaný.

69. Zo znenia článku 6 ods. 2 však možno tieto informácie vyvodiť. Pojem „náklady" je definovaný ako „un emploi d'argent, spécialement à des fins autres que le placement" [17] (použitie peňazí predovšetkým na iné účely ako investovanie). Doslovný význam výrazu „úplné náklady na služby vynaložené platiteľom dane" je tak relatívne široký a nepresný. [18] Podľa môjho názoru ho možno chápať tak, že znamená súhrn nákladov, ktoré boli a sú nevyhnutné na to, aby sa umožnilo poskytovanie služieb. Tento pojem teda možno chápať tak, že okrem bežných nákladov označuje súhrn nákladov na nadobudnutie alebo vytvorenie majetku, ktorý je predmetom uvedeného poskytovania.

70. Ďalej okolnosť, že užívanie majetku podniku platiteľom dane na jeho osobnú spotrebu sa považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu, to znamená za plnenie, ktoré sa uskutočňuje v nejakom čase, logicky vedie k myšlienke, že výber DPH z týchto nákladov sa musí rozvrhnúť do splátok.

71. Z tohto pripodobenia a cieľa sledovaného zákonodarcom prostredníctvom článku 6 ods. 2 šiestej smernice možno vyvodiť, že toto rozvrhnutie na splátky sa môže vzťahovať na celú dobu životnosti majetku.

17 — Pozri *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*. vyd. Dictionnaires Le Robert, Paríž, 1996, s. 595.

18 — Pozri pokiaľ ide o výraz „úplné náklady" ďalšie jazykové verzie šiestej smernice, „Betrag der Ausgaben" v nemčine, „uitgaven" v holandčine, „the full cost" v angličtine, „udgifter" v dánčine a „spese sostenute" v taliančine.

Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že cieľom tohto ustanovenia je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s platiteľom dane a konečným spotrebiteľom. [19] Ide o to zabrániť tomu, aby sa platiteľ dane, ktorý mohol odpočítať DPH za nákup majetku, ktorý je určený na jeho podnikanie, vyhol zaplateniu DPH, ak z majetku svojho podniku vyhradí tento majetok na osobné účely, a získal tak neoprávnené výhody v porovnaní s bežným spotrebiteľom, ktorý si majetok kúpi a zaplatí DPH. [20]

72. Rozvrhnutie splátok na celú dobu životnosti majetku tak predstavuje výhodu možnosti úpravy zdaniteľného základu v závislosti od prípadných zmien časti majetku vyhradeného platiteľom dane na jeho osobnú spotrebu. Ako to pripomína vnútroštátny súd, Súdny dvor v už citovanom rozsudku Enkler vykladal zdaniteľný základ stanovený v článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice tak, že zahŕňa náklady vynaložené na samotný majetok, akými sú odpisy majetku. [21]

73. V tomto spore zostáva otázkou, či tento výklad článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice je jediný, ktorý je zlučiteľný s právom Spoločenstva. Inými slovami, ide o posúdenie toho, či členské štáty disponujú pri vykonávaní tohto ustanovenia voľnou úvahou, na základe ktorej by mali právo rozvrhnúť vrátenie DPH, pripadajúcej na užívanie majetku na osobné účely, na kratšie obdobie, vypočítané na základe obdobia na opravu odpočítanej DPH.

74. Podľa môjho názoru členské štáty disponujú takouto voľnou úvahou.

75. Je nesporné, že na rozdiel od ostatných ustanovení šiestej smernice [22], článok 11 A ods. 1 písm. c) neodkazuje na vnútroštátne právo, aby určil jeho význam a dosah. Pojem „úplné náklady na služby vynaložené platiteľom dane" teda predstavuje samostatný pojem práva Spoločenstva, ktorý nemožno ponechať na úvahu každého členského štátu. [23]

19 — Rozsudok Enkler, už citovaný, bod 35.

20 — Tamže, bod 33.

21 — Bod 36. Súdnemu dvoru bola v tejto veci položená otázka o určení zdaniteľného základu pre výpočet DPH pri osobnom užívaní karavanu určeného v celom rozsahu na podnikanie, a to po určité obdobia roku. Rozhodol, že je potrebné zohľadniť časť nákladov, ako sú náklady definované v bode 36, v priamom pomere na jednej strane k celkovej dobe skutočného užívania majetku a na druhej strane voči dobe skutočného užívania tohto majetku na iné ako podnikateľské účely (bod 37).

22 — Pozri v tomto zmysle článok 4 ods. 3 písm. b) šiestej smernice s ohľadom na pojem „stavebný pozemok" a článok 13 A ods. 1 písm. c) tej istej smernice, pokiaľ ide o pojmy „medicínske a paramedicínske profesie".

23 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. februára 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Zb. s. 113, body 10 a 11.

76. Šiesta smernica neobsahuje všetky údaje, na základe ktorých by bolo možné vymedziť jednotný obsah tohto pojmu v celej Únii. Podľa môjho názoru uvedená formulácia pojmu, ani systém, v ktorom sa nachádza, neumožňujú s istotou určiť, či sa rozloženie nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu predmetného majetku nevyhnutne musí vzťahovať na celú dobu jeho životnosti. V každom prípade šiesta smernica nestanovuje, na akom základe by sa mali vypočítať odpisy majetku.

77. Je teda potrebné overiť, či určenie zdaniteľného základu spornej DPH v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej dane je v súlade s cieľmi článku 6 ods. 2 šiestej smernice a samotnej tejto smernice.

78. Pokiaľ ide o prvý bod, cieľom článku 6 ods. 2, ako už bolo uvedené, je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s platiteľom dane, ktorý určil majetok na podnikanie po tom, čo odpočítal celú DPH zaplatenú z nákladov na nadobudnutie alebo na výrobu tohto majetku, a konečným spotrebiteľom, ktorý by pri nadobudnutí alebo výstavbe rovnakého majetku túto daň zaplatil.

79. Určenie zdaniteľného základu DPH pri osobnom užívaní v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH s cieľom predísť výskytu nezdanenej konečnej spotreby v prípade predaja po uplynutí tohto obdobia je v súlade s týmto cieľom.

80. Nedomnievam sa, že už citovaný rozsudok Seeling túto analýzu spochybňuje.

81. Je pravda, že vo veci, v ktorej bol vynesený tento rozsudok, bol Súdny dvor konfrontovaný s tvrdením nemeckej vlády, založeným na pravdepodobnosti výskytu nezdanenej konečnej spotreby v prípade predaja stavby oslobodenej od DPH po uplynutí obdobia na opravu odpočítanej dane. Je rovnako zrejmé, že Súdny dvor uviedol, že okolnosť, že toto obdobie na opravu môže opraviť odpočet DPH zaplatenej na vstupe len čiastočne, je výsledkom zámernej voľby zákonodarcu Spoločenstva a že dĺžka uvedeného obdobia v prípade investičného majetku sa predĺžila až na dvadsať rokov s cieľom zohľadniť ekonomickú životnosť takéhoto majetku. [24]

82. Podľa môjho názoru sa však táto odpoveď musí posúdiť v kontexte, v akom bola poskytnutá.

24 — Rozsudok Seeling, už citovaný, body 54 a 55.

83. V čase rozhodujúcom pre už citovanú vec Seeling nemecké právne predpisy stanovovali, že zdaniteľný základ DPH pri osobnom užívaní stavby určenej v celom rozsahu na podnikanie sa musí vypočítať v závislosti od opotrebovania majetku. Nemecká vláda mala v úmysle spochybniť judikatúru, podľa ktorej platiteľ dane, ktorý sa rozhodol určiť stavbu v celom rozsahu na svoje podnikanie a ktorý následne užíva časť tejto stavby na osobnú spotrebu, má právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z celkových nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu uvedenej stavby.

84. Toto spochybnenie založila na článku 13 B písm. b) šiestej smernice, podľa ktorého je nájom nehnuteľného majetku v zásade oslobodený od DPH, takže neumožňuje odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Tvrdila, že vzhľadom na to, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice považuje užívanie majetku podniku na osobnú spotrebu za poskytovanie služieb a že sa toto užívanie javí z pohľadu konečnej spotreby najviac ako nájom, sa oslobodenie stanovené v článku 13 B písm. b) uvedenej smernice uplatní analogicky.

85. Na podporu tejto analýzy tvrdila, že neexistencia odpočtu dane na vstupe predstavuje výhodu, ktorá spočíva v tom, že sa zabráni nezdanenej spotrebe v prípade predaja stavby oslobodenej od DPH po uplynutí desaťročného obdobia na opravu.

86. V už citovanom rozsudku Seeling Súdny dvor zamietol tvrdenie nemeckej vlády založené na uplatnení článku 13 B písm. b) šiestej smernice. Súdny dvor rozhodol, že na užívanie bytu na osobnú spotrebu platiteľa dane, ktorý sa nachádza v stavbe, ktorú platiteľ dane určil v celom rozsahu na svoje podnikanie, sa nevzťahuje toto ustanovenie, pretože toto užívanie nie je nájmom v zmysle tohto ustanovenia. [25]

87. Práve v tejto súvislosti uviedol, že skutočnosť, že platiteľ dane je oprávnený určiť stavbu v celkom rozsahu na svoje podnikanie, a teda odpočítať DPH splatnú na vstupe z celkových stavebných nákladov, a v dôsledku toho sa konečná spotreba nezdaní, pretože obdobie na opravu stanovené v článku 20 ods. 2 šiestej smernice môže len čiastočne opraviť odpočet DPH zaplatenej na vstupe v okamihu výstavby stavby, je výsledkom zámernej voľby zákonodarcu Spoločenstva a nemôže viesť k extenzívnemu výkladu článku 13 B písm. b) tejto smernice.

88. Rovnako ako nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva sa nedomnievam, že

25 — Tamže, body 49 až 52.

Súdny dvor v už citovanom rozsudku Seeling zamýšľal spochybniť dosah cieľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

89. Tento rozsudok chápem ako opätovné potvrdenie ustálenej judikatúry, podľa ktorej platiteľ dane, ktorý sa rozhodne určiť celú stavbu na svoje podnikanie a ktorý následne užíva časť tejto stavby na osobnú spotrebu, má na jednej strane právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z celkových stavebných nákladov na uvedenú stavbu a na druhej strane, ako dôsledok tohto práva, povinnosť zaplatiť DPH z úplných nákladov vynaložených na uvedené užívanie.

90. Aj keď v uvedenom rozsudku Súdny dvor určil medze možností tohto systému zabezpečiť úplnú rovnosť medzi platiteľom dane a konečným spotrebiteľom, podľa môjho názoru nespochybňuje zásadu, podľa ktorej má vnútroštátny zákonodarca povinnosť v čo najväčšej možnej miere zabrániť tomu, aby sa konečná spotreba nezdaňovala.

91. S ohľadom na tieto skutočnosti sa mi nezdá byť sporné, že zámer sledovaný nemeckou vládou, a to zabrániť nezdanenej konečnej spotrebe pri prevode majetku oslobodeného od dane po uplynutí obdobia na opravu odpočítanej dane, je v súlade s cieľom článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

92. Voči tejto analýze možno namietať, že skrátením doby vrátenia DPH na dĺžku obdobia na opravu odpočítanej dane nemecká vláda rovnako zakladá pravdepodobnosť výskytu nezdanenej konečnej spotreby. Táto vláda totiž uviedla, že ak dotknutá osoba pokračuje v osobnom užívaní stavby po uplynutí obdobia desiatich rokov, náklady na nadobudnutie alebo na výstavbu sa už nezahrnú do zdaniteľného základu. Osobné užívanie sa tak zdaní len na základe bežných nákladov vynaložených na túto stavbu.

93. Takéto vylúčenie nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu zo zdaniteľného základu sa môže javiť ako odôvodnené, lebo odpočet dane na vstupe by bol v plnej výške vrátený. Toto vrátenie by sa však vypočítalo z časti stavby užívanej na osobné účely počas obdobia desiatich rokov. Ak po skončení tohto obdobia užíva platiteľ dane väčšiu časť stavby na osobnú spotrebu, je potrebné sa domnievať, že dodatočné užívanie tejto časti na súkromné účely nepodlieha dani. V tejto fáze zostáva otázka otvorená.

94. Nedomnievam sa, že tento prípadný nedostatok systému by mohol spochybniť

zlučiteľnosť spornej nemeckej právnej úpravy s cieľom článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

95. Určenie zdaniteľného základu DPH v závislosti od obdobia na opravu odpočítanej dane totiž podľa môjho názoru predstavuje ďalšiu výhodu pre väčšiu rovnosť zaobchádzania s platiteľom dane a konečným spotrebiteľom. Táto výhoda súvisí so zvýšením ročnej sumy DPH zaplatenej platiteľom dane na základe osobného užívania. Toto zvýšenie prispieva k zmierneniu nerovnosti týchto situácií, ktoré je spôsobené výhodou likvidity vyplývajúcej pre platiteľa z rozvrhnutia dlhu na splátky v porovnaní s konečným spotrebiteľom, ktorý pri nadobúdaní alebo výstavbe majetku musí znášať celkové zaťaženie DPH.

96. Nakoniec zastávam názor, že určenie zdaniteľného základu DPH v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH zostáva v prijateľných medziach s ohľadom na cieľ šiestej smernice.

97. Táto smernica, ako napovedá jej názov, smeruje k určeniu zdaniteľného základu jednotným spôsobom a podľa pravidiel Spoločenstva.[26] Dosah tohto cieľa je však obmedzeným spôsobom vyjadrený v deviatom odôvodnení šiestej smernice, a to v jej pôvodnom znení, podľa ktorého smeruje k dosiahnutiu „porovnateľných" výsledkov vo všetkých členských štátoch. S ohľadom na voľnú úvahu, ktorú členským štátom priznáva článok 20 šiestej smernice, zastávam názor, že sporná vnútroštátna právna úprava túto podmienku spĺňa.

98. Odkaz na tento článok 20 považujem za relevantný v rámci tohto posúdenia, a to z týchto dôvodov. Rovnako ako uvedený článok 20 sa článok 6 ods. 2 a článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice uplatnia v prípade majetku, pri ktorom bola DPH zaplatená z nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu odpočítateľná, a tento je následne určený na používanie, pri ktorom takáto daň nebola odpočítateľná. Ide o doplňujúce ustanovenia šiestej smernice, ktoré upravujú situácie, v ktorých sa majetok užíva zmiešaným spôsobom, to znamená na podnikateľské, ako aj osobné účely.

99. Mechanizmy stanovené v týchto rôznych ustanoveniach majú okrem toho, porovnateľné hospodárske účinky.[27] V oboch prípa-

26 — Rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 48.

27 — Rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný, bod 30.

doch ide o vrátenie DPH, ktorú platiteľ dane odpočítal a ktorú tento platiteľ dane musí nakoniec zaplatiť.

100. Je nutné konštatovať, že článok 20 šiestej smernice priznáva členským štátom relatívne širokú mieru voľnej úvahy pri určení dĺžky obdobia na opravu odpočítanej dane, pokiaľ ide o nehnuteľný majetok, pretože môžu stanoviť dĺžku, ktorá sa pohybuje od päť do dvadsať rokov.

101. S ohľadom na väzby, ktoré existujú medzi mechanizmom článku 20 šiestej smernice a mechanizmom článku 6 ods. 2 tej istej smernice, sa mi určenie zdaniteľného základu pri osobnom užívaní stavby určenej v celom rozsahu na podnikanie v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej dane nejaví v rozpore s cieľom harmonizácie zdaniteľného základu, ktorý šiesta smernica sleduje.

102. Riešenie odporúčané Komisiou, ktoré spočíva v tom, že sa členské štáty vyzvú, aby stanovili pravidlá odpisovania po celú životnosť stavieb na základe objektívnych a všeobecne uznávaných kritérií, by určite viedlo k jednotnejšiemu zdaniteľnému základu.

103. No aj keď sa takéto riešenie môže javiť ako žiaduce, nedomnievam sa, že by pri súčasnom obsahu šiestej smernice odôvodňovalo spochybnenie analýzy, podľa ktorej sporná nemecká právna úprava neprekračuje mieru voľnej úvahy ponechanú členským štátom pri určení zdaniteľného základu uvedeného v článku 11 A ods. 1 písm. c) uvedenej smernice.

104. Možnosť, že by riešenie, ktoré navrhuje Komisia, viedlo k zvýšenej harmonizácii, bola okrem toho vážne spochybnená na pojednávaní vládou Spojeného kráľovstva, ktorá tvrdila, že neexistujú spoločné pravidlá odpisovania. Musím konštatovať, že pri skúmaní medzinárodných účtovných noriem prijatých Európskym parlamentom a Radou Európskej únie v roku 2002 [28] na účely zlepšenia porovnateľnosti finančných výkazov spoločností s verejne obchodovateľnými cennými papiermi, sa na systematické rozloženie sumy, ktorú možno odpisovať po dobu užívania aktíva, môžu použiť rôzne spôsoby odpisovania. [29]

28 — Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Ú. v. ES L 243, s. 1; Mim. vyd. 13/029, s. 609).

29 — Pozri napríklad články 47 a 62 medzinárodného účtovného štandardu IAS 16, Nehnuteľnosti, ktoré sú uvedené v prílohe nariadenia Komisie (ES) č. 1725/2003 z 29. septembra 2003, ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Ú. v. ES L 261, s. 1; Mim. vyd. 13/032, s. 4).

105. Podľa tejto analýzy je potrebné ešte zaujať stanovisko k otázke, či sa do zdaniteľného základu zahrnú alebo nezahrnú náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená, ak tieto náklady podliehajú DPH a platiteľ dane túto daň odpočítal.

106. Rovnako ako nemecká vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia zastávam názor, že v takomto prípade sa musia tieto náklady zahrnúť do zdaniteľného základu DPH pri osobnom užívaní.

107. Na jednej strane v texte článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice nenachádzam dôvod, ktorý by rozhodol o ich vylúčení. Pojem „úplné náklady na služby vynaložené platiteľom dane" je z hľadiska doslovného znenia určený na to, aby zahŕňal všetky vynaložené náklady umožňujúce zabezpečiť toto poskytovanie služieb. Náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je predmetná stavba postavená, spadajú *a priori* do týchto nákladov.

108. Na druhej strane by ich vylúčenie zo zdaniteľného základu bolo zjavne v rozpore s cieľom článku 6 ods. 2 šiestej smernice, ktorého cieľom, ako už bolo uvedené, je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie s platiteľom dane a konečným spotrebiteľom. Pokiaľ by platiteľ dane znášal zaťaženie DPH z týchto nákladov pri nadobudnutí stavebného pozemku, zbavenie platiteľa dane tohto zaťaženia by bolo v rozpore s uvedeným cieľom.

109. V rámci tohto konania sa jasne nepreukázalo, či nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená, žalobcom, podliehalo DPH a či žalobca túto daň odpočítal. Odpoveď na túto otázku závisí na posúdení skutkového stavu, čo patrí do právomoci vnútroštátneho súdu.

110. Vzhľadom na všetky tieto úvahy navrhujem odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej je zdaniteľný základ DPH pri osobnom užívaní časti stavby určenej v celom rozsahu na podnikanie platiteľa dane týmto platiteľom, stanovený ročne ako časť nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu, ktorá je určená v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH podľa článku 20 šiestej smernice. Tento zdaniteľný základ musí prípadne zahŕňať náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená.

V — Návrh

111. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby sa na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Finanzgericht München, odpovedalo 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 nebráni vnútroštátnej úprave, podľa ktorej je zdaniteľný základ DPH pri osobnom užívaní časti stavby, ktorá je v celom rozsahu určená platiteľom dane na jeho podnikanie, stanovený ročne ako časť nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu, určená v závislosti od dĺžky obdobia na opravu odpočítanej DPH, stanoveného v súlade s článkom 20 šiestej smernice77/388 v znení zmien a doplnení. Tento zdaniteľný základ musí zahŕňať náklady na nadobudnutie pozemku, na ktorom je stavba postavená, ak toto nadobudnutie podliehalo DPH a platiteľ dane túto daň odpočítal.