NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ANTONIO TIZZANO
prednesené 11. novembra 2004 [1]

1. Uznesením z 29. augusta 2002, doručeným Súdnemu dvoru 23. januára 2003, položil Bundesfinanzhof Súdnemu dvoru štyri prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu 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 (ďalej len „šiesta smernica") [2].

I — Právny rámec

A — *Právna úprava Spoločenstva*

3. V tejto veci treba pripomenúť niektoré ustanovenia šiestej smernice, ktoré definujú osobu podliehajúcu DPH (článok 4), právo na odpočet (článok 17), ako aj pravidlá pre výkon tohto práva (články 18 a 22).

2. Vnútroštátny sudca sa v podstate pýta, či a v akom rozsahu môže osoba, ktorá postavila, alebo nadobudla spoločne s manželom nehnuteľnosť určenú na bývanie, od splatnej DPH odpočítať DPH, ktorú zaplatil z dôvodu nadobudnutia alebo výstavby tej časti nehnuteľnosti, ktorú využíva na výkon svojej podnikateľskej činnosti.

4. Článok 4 znie:

„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani' [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...“

5. Pokiaľ ide o právo na odpočet, článok 17 ods. 2 znie:

„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 za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*];[3]

...“

6. Napokon, v súvislosti s pravidlami výkladu práva na odpočet sa v článku 18 stanovuje:

„1. Aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] musí:

a) pri odpočte dane podľa článku 17 (2) (a) musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 (3),

...“

3 — V priebehu obdobia rozhodného pre posúdenie veci samej bol článok 17 ods. 2 šiestej smernice zmenený smernicou Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160). Po tejto zmene, ktorá nemá vplyv na vyriešenie tejto veci, ale z dôvodu formálnej úplnosti je to potrebné na tomto mieste pripomenúť, citované ustanovenie znie: „Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení — *neoficiálny preklad*], zdaniteľná osoba musí byť oprávnená, aby odpočítala daň, ktorú je povinná zaplatiť [platiteľ dane musí byť oprávnený na odpočítanie dane, ktorú je povinný zaplatiť– *neoficiálny preklad*]: a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na tovar alebo služby dodané, alebo ktoré sa pre neho majú byť dodané inou zdaniteľnou osobou zodpovednou [iným platiteľom dane zodpovedným — *neoficiálny preklad*] za daň v rámci územia krajiny...“.

7. V článku 22 ods. 3 sa stanovuje, že:

„a) Každá zdaniteľná osoba [Každý platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] vystaví faktúru a/alebo iný dokument, ktorý slúži ako faktúra za tovar resp. služby, ktoré ako dodávateľ dodal inej zdaniteľnej osobe [inému platiteľovi dane — *neoficiálny preklad*] a uchová si kópiu tohto dokumentu.

...

b) Faktúra musí jednoznačne uvádzať cenu bez dane a zodpovedajúcu sumu dane pri každej sadzbe, a tiež musí obsahovať výnimky z platenia dane.

c) Členské štáty určia kritériá, podľa ktorých sa bude považovať dokument za faktúru.[4]

4 — Stále z dôvodu formálnej úplnosti je potrebné pripomenúť, že citovaná smernica 91/680/EHS zmenila článok 22 ods. 3 šiestej smernice takto:
„a) Každá zdaniteľná osoba [Každý platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] musí vydať faktúru alebo iný dokument slúžiaci ako faktúra s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré dodal alebo poskytol inej zdaniteľnej osobe [inému platiteľovi dane — *neoficiálny preklad*] alebo nezdaniteľnej právnickej osobe [právnickej osobe, ktorá nie je platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]. Zdaniteľná osoba [Platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] musí udržiavať kópiu každého vydaného dokumentu.
...
b) Faktúra musí jasne stanovovať cenu, oddelene daň a zodpovedajúcu daň pri každej sadzbe ako aj každú výnimku.
...
c) Členské štáty stanovia kritériá, ktoré určia, či sa dokument môže považovať za faktúru.
..."

B — *Vnútroštátna právna úprava*

8. Pokiaľ ide o to, čo je podstatné v tejto veci, je potrebné pripomenúť §§ 14 a 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG"), v znení platnom v rokoch 1991 — 1993.

9. Paragraf 14 s názvom „Vystavovanie faktúr" znie:

„Ak platiteľ dane dodáva zdaniteľné tovary alebo poskytuje zdaniteľné služby podľa § 1 ods. 1 a 3, môže a, pokiaľ uskutočňuje tieto plnenia na účely podniku iného platiteľa dane, musí na žiadosť tejto osoby vystaviť faktúry jasne uvádzajúce sumu dane. Faktúry musia obsahovať tieto údaje:

1. meno a adresu platiteľa dane, ktorý uskutočňuje dodávku tovarov alebo poskytovanie služieb;

2. meno a adresu príjemcu dodávky alebo poskytnutia služieb;

3. množstvo a obvyklé obchodné označenie dodaných tovarov alebo povahu a rozsah poskytnutých služieb;

4. dátum dodania tovarov alebo poskytnutia služieb;

5. úhradu za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb (§ 10) a

6. sumu dane vzťahujúcu sa na úhradu (bod 5).

...“ [5]

10. Paragraf 15 s názvom „Odpočet dane na vstupe“ potom upresňuje, že:

„Platiteľ dane si môže odpočítať nasledujúce sumy dane na vstupe:

1. daň uvedenú oddelene vo faktúrach podľa § 14, ktoré mu boli vystavené inými platiteľmi dane za dodávky tovarov a poskytovanie služieb vykonané na účely jej podniku. ...“ [6]

II — Skutkový stav a konanie

11. Spor vo veci samej má pôvod v rozhodnutí, ktorým Finanzamt Bergisch Gladbach (ďalej len „Finanzamt“) odmietol pánovi HE (ďalej aj „žalobca“) možnosť odpočtu DPH, ktorú zaplatil z dôvodu výstavby tej časti jeho domu, ktorý nadobudol spoločne s manželkou, ktorý bol určený ako kancelárske priestory, od DPH, ktorú mal zaplatiť do štátneho rozpočtu.

5 — Neoficiálny preklad.

6 — Neoficiálny preklad.

12. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že na konci roka 1990 nadobudli manželia HE pozemok, ktorého spoluvlastnícke podiely boli rozdelené takto: jedna štvrtina pre pána HE a tri štvrtiny pre jeho manželku.

13. Následne poverili rôzne podniky výstavbou obytného domu na tomto pozemku. Podľa toho, čo uviedol počas pojednávania pán HE, vlastníctvo tejto nehnuteľnosti bolo rozdelené medzi neho a jeho manželku tak, že spoluvlastnícke podiely zodpovedali vlastníctvu zastavaného pozemku, teda 1/4 a 3/4.

14. Všetky faktúry, vystavené stavebnými firmami, boli vystavené na „manželov HE".

15. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania tiež vyplýva, že pán HE popri svojej hlavnej činnosti zamestnanca v pracovnom pomere vykonával tiež ako vedľajšiu činnosť slobodné povolanie odborného spisovateľa a že na jej výkon používal jednu miestnosť rodinného domu. Keďže táto miestnosť predstavovala 12 % celkovej plochy domu, v daňových priznaniach k DPH, týkajúcich sa rokov 1991 — 1993 si pán HE uplatnil odpočet DPH zodpovedajúci pomernej časti 12 % DPH zaplatenej pri výstavbe tohto domu.

16. Finanzamt však tieto odpočty odmietol, pretože podľa jeho názoru nebol objednávateľom a príjemcom služieb výstavby pán HE, ale spoločenstvo, tvorené manželmi, na ktorých boli aj vystavené faktúry. Podľa Finanzamt toto spoločenstvo ako také nevykonávalo žiadnu podnikateľskú činnosť, a preto nemalo právo na žiadny odpočet.

17. Proti tomuto rozhodnutiu podal pán HE žalobu na Finanzgericht.

18. Finanzgericht na rozdiel od Finanzamt čiastočne žalobe vyhovel, pričom posúdil ako nepodstatné, na koho meno boli faktúry vystavené, a určil, že pán HE je skutočný príjemca služieb výstavby kancelárie; uznal teda žalobcovo právo na odpočet časti DPH, zaplatenej z dôvodu tejto služby. Finanzgericht sa však domnieval, že pán HE bol iba štvrtinovým spoluvlastníkom nehnuteľnosti, a teda aj kancelárie, ktorá sa v nej nachádza. Preto nemohla byť čiastka odpočtu určená tak, ako požadoval pán HE, vo výške 12 % DPH, zaplatenej pri výstavbe domu, ale iba vo výške jednej štvrtiny z týchto 12 %.

19. Proti tomuto rozsudku sa aj Finanzamt, aj pán HE odvolali na Bundesfinanzhof, ktorý sa mal rozhodnúť medzi dvoma úplne protichodnými tvrdeniami.

20. Podľa názoru, ktorý uviedol Finanzamt, totiž v okamihu objednávky a následne pri označovaní príjemcov faktúr neexistovali iné údaje, a teda iba spoločenstvo manželov možno zohľadniť v zmysle § 15 UStG ako príjemcov výstavby domu. Jeden zo spoluvlastníkov by si teda nemohol uplatniť ani čiastočný odpočet DPH, zaplatenej za túto výstavbu.

21. Pán HE sa naopak domnieval, že na rozdiel od toho, čo bolo uvedené v prvostupňovom rozsudku, mal právo na odpočet z celej DPH, zaplatenej pri výstavbe kancelárie, vo výške 12 % z celkovej DPH. On totiž užíva túto časť domu výlučne, a preto by mal byť považovaný za jej výlučného objednávateľa.

22. Bundesfinanzhof poukazuje na to, že vnútroštátne právo poskytuje riešenie uvedeného problému. Na základe judikatúry samého Bundesfinanzhof totiž:

— v prípade spoločnej objednávky služieb viacerými osobami, ktoré sú spojené v spoločenstve, ale nemajú (daňové) postavenie samostatného právneho subjektu (osobná alebo kapitálová spoločnosť), každý zo spoluvlastníkov sa považuje za čiastočného príjemcu služieb, pokiaľ nie je dohodnuté inak, [7]

— v okamihu rozhodnom pre posúdenie veci samej neexistovalo žiadne výslovné obmedzenie daňového odpočtu výstavby a zariadenia „prostredia, ktoré hoci patrí do obytného domu, je oddelené od ostatnej plochy na bývanie a je užívané výlučne alebo takmer výlučne na podnikateľské a/alebo odborné účely" (tzv. domáca kancelária), [8]

— v prípade nadobudnutia nehnuteľnosti do spoluvlastníctva, pričom jeden zo spoluvlastníkov ju používa na svoje podnikanie, má podnikateľ právo na odpočet dane, zaplatenej na vstupe, zodpovedajúcej jeho spoluvlastníckemu podielu, [9]

7 — Pozri rozsudky Bundesfinanzhof z 1. februára 2001, V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989, a zo 7. novembra 2000 V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402; a napokon rozsudok zo 16. mája 2002, V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Pokiaľ ide o definíciu domácej kancelárie, pozri list Bundesministerium der Finanzen (spolkové ministerstvo financií) zo 16. júna 1998, IV B 2-S 2145-59/98, Rn. 7, BStBl I 1998, 863.

9 — Pozri rozsudok Bundesfinanzhof z 1. októbra 1998, V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— označenie príjemcov, akým je označenie uvedené vo faktúrach, adresovaných manželom HE, nebráni odpočtu dane, zaplatenej na vstupe. [10]

23. Keďže však mal Bundesfinanzhof pochybnosti o zlučiteľnosti tohto riešenia s výkladom šiestej smernice, položil Súdnemu dvoru podľa článku 234 ES nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má osoba, ktorá nadobúda alebo stavia dom na účely bývania s cieľom obývať ho, pri nadobudnutí alebo výstavbe predmetného domu postavenie platiteľa dane, ak zamýšľa používať jednu z miestností tejto budovy ako kancelárske priestory pre vedľajšiu zárobkovú činnosť?

V prípade kladnej odpovede na prvú otázku:

2. Ak majetkové spoločenstvo spoluvlastníkov alebo manželov, ktoré samo nekoná s cieľom podnikania, podáva objednávku na investičný majetok, je potrebné prijať záver, že ide o nadobudnutie platiteľom dane, ktorý nemá právo na odpočet DPH na vstupe zaťažujúcej toto nadobudnutie, alebo je potrebné prijať záver, že všetci spoluvlastníci sú príjemcami tohto plnenia?

V prípade kladnej odpovede na druhú otázku:

3. Ak manželia nadobúdajú investičný majetok do spoluvlastníctva a ak tento majetok je používaný na podnikateľské účely iba jedným zo spoluvlastníkov, môže byť právo na odpočet vykonané

a) týmto spoluvlastníkom výlučne do výšky podielu dane na vstupe zodpovedajúceho jeho spoluvlastníckemu podielu,

alebo

b) môže tento spoluvlastník podľa článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice odpočítať sumu dane na vstupe zodpovedajúcu podielu jeho

10 — Pozri rozsudky Bundesfinanzhof v BFH/NV 2002, 1346, a v BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

podnikateľského používania majetku ako celku (pri dodržaní podmienok fakturácie uvádzaných v štvrtej otázke)?

4. Je potrebné, na vykonanie práva na odpočet v súlade s článkom 18 šiestej smernice, vystaviť v zmysle článku 22 ods. 3 tejto smernice faktúru na meno samotného spoluvlastníka/manžela — a uviesť zlomky ceny a dane zodpovedajúce jeho spoluvlastníckemu podielu – alebo postačuje faktúra, ktorá bola vystavená na mená spoluvlastníkov/manželov bez uvedenia takéhoto rozdelenia?"

24. V konaní, ktoré sa pred Súdnym dvorom takto začalo, predložili písomné pripomienky žalobca, Finanzamt a Komisia. Žalobca a Komisia boli potom Súdnym dvorom vypočutí na pojednávaní 23. septembra 2004.

III — Právny rozbor

25. Ako už bolo uvedené, vnútroštátny súd kladie štyri otázky, týkajúce sa predpokladu nadobudnutia alebo výstavby nehnuteľnosti, určenej na bývanie, manželmi, pričom ju čiastočne jeden z nich používa ako kanceláriu na výkon svojej zárobkovej činnosti.

Stanoviská účastníkov konania

26. V odpovedi na tieto otázky Finanzamt predovšetkým odkazuje na vnútroštátne daňové ustanovenia, pričom pripomína, že v prípade nadobudnutia alebo výstavby nehnuteľnosti viacerými subjektmi, ktoré sú navzájom spojené do spoločenstva, ale ktoré nemajú postavenie samostatného právneho subjektu, si jednotlivý spoluvlastník môže uplatniť právo na odpočet DPH, zaplatenej na vstupe iba vtedy, ak: i) v okamihu uzavretia kúpnej zmluvy alebo zmluvy o dielo upresnil časť nehnuteľnosti, ktorú si vyhradzuje na svoje podnikanie; ii) a ak bola pre toto plnenie vystavená faktúra, z ktorej vyplýva časť ceny a dane na jeho ťarchu. Iba takým spôsobom by totiž vyplývalo, či a v akom rozsahu je jednotlivý spoluvlastník príjemcom zdaniteľného plnenia.

27. Žalobca a Komisia majú naopak iný názor, keďže z dôvodov, ktoré uvediem

v priebehu môjho rozboru, naopak, dospeli k záveru, že:

— osoba, ktorá nadobudne alebo si nechá vystavať nehnuteľnosť určenú na bývanie, koná ako platiteľ dane, ak používa jednu miestnosť tejto nehnuteľnosti ako kanceláriu pre svoju zárobkovú činnosť a táto kancelária patrí do jeho podnikateľského majetku,

— pokiaľ viaceré subjekty, spojené spoločenstvom, ktoré nie je samostatným subjektom, ktorý sám vykonáva podnikateľskú činnosť, nadobudnú investičný majetok, všetci jednotliví spoluvlastníci sa musia považovať za príjemcov tohto plnenia,

— v prípade nadobudnutia investičného majetku do spoluvlastníctva manželov, pričom je určený na podnikanie len jedného z nich, tento má právo na odpočet zaplatenej DPH, zodpovedajúci časti majetku, ktorý používa na svoje podnikanie.

28. V tomto poslednom bode sa názory žalobcu a Komisie čiastočne rozchádzajú. Podľa Komisie je totiž právo na odpočet čiastky zaplatenej DPH, zodpovedajúcej časti majetku určeného na účely podnikania podmienené tým, že vnútroštátne právo umožňuje manželovi, ktorý vykonáva podnikateľskú činnosť, ktorá podlieha DPH, aby ako vlastník nakladal s celým investičným majetkom. Komisia pokračuje, že ak vnútroštátny právny predpis stanovuje inak, manžel má právo na odpočet iba sumy zodpovedajúcej jeho spoluvlastníckemu podielu.

29. Žalobca a Komisia majú naopak rovnaký názor na to, že právo na odpočet nemožno uprieť manželovi, ktorý vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane, z dôvodu, že má iba faktúru vystavenú na oboch manželov bez toho, aby bola uvedená cena a daň zodpovedajúca jeho spoluvlastníckemu podielu.

O určení subjektu, ktorému je určené plnenie v prípade výstavby alebo nadobudnutia majetku do spoluvlastníctva (druhá otázka)

30. Pre odpoveď vnútroštátnemu sudcovi je podľa môjho názoru potrebné začať od druhej otázky, a teda predovšetkým určiť, či v prípade, ak si viaceré osoby, spojené do

právneho alebo dobrovoľného spoločenstva, ktoré nevykonáva podnikateľskú činnosť, objednajú investičný majetok, je príjemcom požadovaného plnenia samé spoločenstvo alebo jednotliví spoluvlastníci.

31. Ako už bolo uvedené, Bundesfinanzhof objasnil, že podľa vlastnej judikatúry v takomto prípade sa každý zo spoluvlastníkov považuje, pokiaľ ide o jeho podiel, za príjemcu plnenia, ak nie je dohodnuté inak (pozri bod 22 vyššie).

32. Podľa môjho názoru nie je toto riešenie v rozpore so šiestou smernicou a so spoločným systémom, ktorý táto smernica ustanovuje.

33. Ako je totiž známe, tento systém ustanovuje, že pre každé zdaniteľné plnenie je DPH splatná iba po predchádzajúcom odpočte sumy dane, ktorá priamo zaťažila náklady rôznych prvkov, tvoriacich cenu tovarov a služieb. Systém odpočtu je navrhnutý tak, že iba platitelia dane sú oprávnení od splatnej DPH odpočítať daň, ktorou boli zaťažené tovary a služby na vstupe.

34. Také je aj znenie článku 4 ods. 1 šiestej smernice, ktorý definuje ako platiteľa DPH „osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti".

35. Okrem toho, článok 17 šiestej smernice v odseku 1 stanovuje, že „právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti — *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane" a v odseku 2 umožňuje platiteľovi dane, „pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení", odpočítať „z dane, ktorú má zaplatiť, ... daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*]".

36. Z uvedených vlastností je možné vyvodiť, že „systém odpočtu má za cieľ úplne oslobodiť podnikateľa od DPH, ktorú má zaplatiť alebo zaplatil v rámci všetkých svojich hospodárskych činností". Systém Spoločenstva pre daň z pridanej hodnoty v dôsledku toho zaručuje „dokonalú neutralitu zdanenia pre všetky hospodárske čin-

nosti, nezávisle na účele alebo na výsledkoch týchto činností, aby boli predmetom DPH ako také".[11]

37. Po tomto sa mi zdá, že Komisia z toho, čo bolo uvedené, správne vyvodzuje, že spoločenstvo, vytvorené manželmi HE, nemožno považovať za platiteľa DPH, príjemcu plnenia výstavby nehnuteľnosti.

38. Ako totiž upresnil aj vnútroštátny sudca, toto spoločenstvo nemá právnu subjektivitu a nevykonáva samo žiadnu nezávislú hospodársku činnosť, nie je platiteľom DPH v zmysle článku 4 ods. 1. V dôsledku toho nemá z hľadiska dane z pridanej hodnoty žiaden samostatný význam a nestavia sa medzi poskytovateľov diela výstavby a manželov, ktorí teda musia byť považovaní za skutočných príjemcov tohto plnenia.

39. Toto riešenie, ako správne uviedol žalobca, je tiež v súlade s vyššie spomenutou zásadou neutrality DPH. Keby sa teda za príjemcov plnenia považovalo spoločenstvo, ktoré nemá právnu subjektivitu a nie jej osobou podliehajúcou dani, a teda, nemôže si uplatniť žiadny odpočet, výsledkom by bolo, že jednotlivý spoluvlastník, ktorý vykonáva hospodársku činnosť, by si nemohol vôbec uplatniť ustanovený odpočet a bol by teda zaťažený DPH zaplatenou v rámci svojej činnosti.

40. Z vyššie uvedených dôvodov sa domnievam, že keď si osoby, spojené v právnom alebo dobrovoľnom spoločenstve, ktoré nemá právnu subjektivitu a samo nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť, objednajú tovar, príjemcom plnenia v zmysle šiestej smernice sú jednotliví spoluvlastníci a nie samo spoločenstvo.

O postavení platiteľa dane, ktorým je jednotlivec nadobúdajúci nehnuteľnosť určenú na bývanie, pričom ju čiastočne používa na podnikateľské účely (prvá otázka)

41. Prvou otázkou sa vnútroštátny sudca pýta, či osoba, ktorá stavia alebo nadobúda nehnuteľnosť určenú na bývanie, koná ako

11 — Rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19.

platiteľ dane, pokiaľ chce čiastočne použiť nehnuteľnosť ako kanceláriu na nezávislú vedľajšiu činnosť.

42. V tejto súvislosti opätovne pripomínam, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice za platiteľa dane považuje „osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť..., odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti" a že tento systém odpočtu DPH je ustanovený tak, že iba subjekty, ktoré majú také postavenie, „majú právo odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, ... daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, na vstupe" [12].

43. Okrem toho spolu s Komisiou pripomínam, že vo veci Lennartz Súdny dvor vysvetlil, že „osoba, ktorá nadobudne tovar pre potreby hospodárskej činnosti v zmysle článku 4, koná ako platiteľ dane" a že na určenie, či v osobitnom prípade boli tovary nadobudnuté pre tieto potreby, je potrebné vziať do úvahy „všetky okolnosti konkrétnej veci, medzi ktoré patrí aj povaha predmetných tovarov a časové obdobie, ktoré uplynulo od ich nadobudnutia až po ich použitie na účely hospodárskej činnosti platiteľa dane". [13]

44. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v spornom období (1991 — 1993) vykonával žalobca činnosť odborného spisovateľa ako vedľajšiu činnosť a na jej výkon, keďže ide nepochybne o nezávislú hospodársku činnosť, používal výlučne, od okamihu odovzdania nehnuteľnosti, jednu časť nehnuteľnosti, ktorú nadobudol s manželkou. [14] Na základe vyššie citovanej judikatúry a z hľadiska tvrdení o skutkovom stave, ktoré uviedol vnútroštátny sudca, sa mi teda zdá, že pán HE, keď nadobudol nehnuteľnosť, konal v postavení platiteľa dane v zmysle článku 4 šiestej smernice.

45. Voči tomu by sa na druhej strane dalo namietať, že toto postavenie nemal z dôvodu, že žalobca používal na uvedenú činnosť iba časť nehnuteľnosti.

46. Komisia a žalobca totiž správne pripomenuli, že podľa Súdneho dvora, keď platiteľ dane „nadobudne investičný majetok, aby ho užíval zároveň ako ekonomický prostriedok a zároveň na súkromné účely", môže si

12 — Už citovaný rozsudok Rompelman, bod 16.

13 — Rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, body 14 a 21.

14 — Pozri návrh na začatie prejudiciálneho konania, časť I a časť II bod 2 písm. a).

vybrať, či: i) bude považovať tento majetok „za majetok podniku, pre ktorý je zásadne DPH v celom rozsahu odpočítateľná"; ii) „ponechať ho v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku a úplne to tak vylúčiť zo systému DPH"; iii) alebo ho aj (ako to urobil pán HE v tomto prípade) zahrnúť do svojho podniku iba v časti, určenej na podnikanie. [15]

47. Voľba použitia majetku iba sčasti na vlastnú podnikateľskú činnosť teda nie je okolnosťou, ktorá by spôsobila, že osoba, ktorá ho nadobúda, nemá postavenie platiteľa dane. Naopak, ide o možnosť, ktorú systém šiestej smernice priznáva platiteľom dane práve preto, aby v súlade so zásadou neutrality znášali „bremeno dane z pridanej hodnoty, iba ak sa toto [bremeno] týka tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba používa pre svoju osobnú spotrebu, a nie pre svoje zdaniteľné podnikateľské činnosti." [16]

48. Z vyššie uvedených dôvodov sa preto domnievam, že osoba, ktorá vykonáva ako svoju vedľajšiu činnosť nezávislú hospodársku činnosť v zmysle článku 4 šiestej smernice, koná v postavení platiteľa dane, keď stavia alebo nadobúda nehnuteľnosť určenú na bývanie, ak určí a používa časť tejto nehnuteľnosti na výkon svojej vlastnej činnosti.

O rozsahu práva na odpočet (tretia otázka)

49. Svojou treťou otázkou chce vnútroštátny sudca v podstate vedieť, či v prípade nadobudnutia majetku do spoluvlastníctva manželov, pričom ho jeden z manželov čiastočne používa na výkon svojej nezávislej činnosti, má tento manžel právo na odpočet vo výške rovnajúcej sa: i) dani, zaplatenej pri výstavbe tej časti majetku, ktorú používa [tretia otázka, časť b)]; ii) alebo zlomku, zodpovedajúcemu spoluvlastníckemu podielu, dane, zaplatenej pri výstavbe používanej časti majetku [tretia otázka, časť a)].

50. Zrejme chápem, že keby mal Bundesfinanzhof použiť vlastnú judikatúru, sledoval by posledné riešenie, a teda by priznal spoluvlastníkovi odpočet dane, zaplatenej na vstupe, zodpovedajúci jeho spoluvlastníckemu podielu. To by bolo zjavným potvrde-

15 — Pozri rozsudok z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, body 25 a 26. Pozri tiež rozsudky Lennartz, už citovaný, bod 26, a zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 20.

16 — Už citovaný rozsudok Armbrecht, bod 20.

ním prvostupňového rozsudku, v ktorom Finanzgericht určil čiastku odpočtu nie v rozsahu 12 % DPH, zaplatenej pri výstavbe domu (a teda celkovej sumy DPH, zaplatenej pri výstavbe kancelárie), ale iba v rozsahu jednej štvrtiny z týchto 12 %.

51. V tejto súvislosti opäť pripomínam, že podľa judikatúry Súdneho dvora „platiteľ dane, ktorý nadobudne investičný majetok, aby ho použil ako ekonomický nástroj a zároveň na súkromné účely" má tri možnosti: i) „bude považovať tento majetok za majetok podniku, pre ktorý je zásadne DPH v celom rozsahu odpočítateľná"; ii) „ponechá ho v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku" a v tomto prípade „nie je žiadna časť DPH, zaplatená na vstupe pri nadobudnutí tovaru... odpočítateľná"; iii) zahrnie ho, ako to urobil v tomto prípade žalobca, do svojho podniku iba v časti, pričom v takom prípade by sa zdalo správne domnievať sa, že právo na odpočet ustanovené článkom 17 ods. 2 písm. a) sa vzťahuje iba na tú časť majetku, určenú na podnikanie, na základe pomeru užívania toho istého majetku na podnikanie a osobného užívania.[17]

52. Keby bolo toto posledné riešenie, navrhnuté pre prípad, na základe ktorého by sa majetok určený na zmiešané užívanie, považoval za výlučné vlastníctvo platiteľa dane, správne, pre iný prípad, ktorý je predmetom tohto sporu, v ktorom je len spoluvlastníkom, sa mi zdá rozumné domnievať sa, že má právo, ako uviedol Bundesfinanzhof, na odpočet, zodpovedajúci spoluvlastníckemu podielu tej časti majetku, ktorá sa čiastočne využíva na podnikanie.

53. Je to tak z dvoch dôvodov. V prvom rade, také riešenie sa zdá byť v súlade s viackrát citovanou zásadou neutrality. Predpokladá sa, že spoluvlastník zaplatil iba pomernú časť DPH pri výstavbe alebo nadobudnutí časti nehnuteľnosti užívanej na účely podnikania. Z hľadiska tejto zásady by mal byť pozbavený bremena iba v pomernej časti DPH, zaplatenej pre túto časť majetku.

54. V predmetnom prípade pán HE vyhlásil, že je spoluvlastníkom nehnuteľnosti, a teda aj časti, ktorú užíva na podnikateľské účely (kancelária), iba v rozsahu 1/4. Je preto možné predpokladať, že zaplatil iba pomernú časť, a teda 1/4 DPH, zaplatenej pri výstavbe kancelárie, a že ostávajúce 3/4 zaplatila manželka. Zároveň musel zaplatiť pomernú časť (stále 1/4) DPH, zaplatenú pri výstavbe ostatnej časti domu, určenej na bývanie.

17 — Pozri už citované rozsudky Bakcsi, body 25 a 26, ako aj Lennartz, bod 26, a Armbrecht, body 20 a 21.

55. Ak je to tak, domnievam sa, že v súlade so zásadou neutrality si nemôže žalobca uplatniť právo na odpočet celej sumy DPH, zaplatenej (*ním a jeho manželkou*) za kanceláriu, ale iba jej 1/4. V opačnom prípade by si totiž pán HE odpočítal viac DPH, ako skutočne za kanceláriu zaplatil, a výsledkom by bolo, že by bol fakticky čiastočne oslobodený od DPH, ktorú zaplatil do štátneho rozpočtu nie v postavení osoby vykonávajúcej nezávislú hospodársku činnosť, ale ako súkromný spotrebiteľ, pokiaľ ide o ostávajúcu časť nehnuteľnosti určenej na bývanie.

56. Na druhej strane, navrhované riešenie sa mi zdá byť v súlade so zásadou rovnosti. Ak totiž podľa vyššie citovanej judikatúry osoba, ktorá má vo výlučnom vlastníctve majetok, určený na zmiešané užívanie, a ktorá určí časť tohto majetku pre vlastný podnik, môže uplatniť odpočet DPH zaplatenej pri jeho nadobudnutí (alebo jeho výstavbe) v pomere podľa použitia na podnikanie, ktoré tam vykonáva, bolo by diskriminujúce prijať to isté riešenie aj v odlišnom prípade, v ktorom, ako je to v tomto prípade, ide iba o spoluvlastníctvo tohto majetku.

57. Dalo by sa tiež tvrdiť, ako to robí Komisia, že rozsah odpočtu môže závisieť od vnútornej úpravy spoluvlastníctva alebo majetkového režimu manželov, a že teda vyššie navrhované riešenie musí byť odmietnuté, keďže na základe tejto úpravy môže jednotlivý spoluvlastník nakladať celým majetkom, ktorý používa. Obávam sa však, že keby to tak bolo, hrozilo by zmarenie účelu smernice, ktorá má za cieľ práve zaviesť „spoločný systém dane z pridanej hodnoty". Tak by sa v skutočnosti rozsah odpočtu odlišoval od štátu k štátu podľa príslušných vnútroštátnych ustanovení občianskeho práva.

58. Z hľadiska vyššie uvedených úvah navrhujem odpovedať na tretiu otázku v tom zmysle, že platiteľ dane, ktorý nadobudne s manželom do spoluvlastníctva majetok a užíva ho čiastočne na výkon svojej vlastnej nezávislej podnikateľskej činnosti, má v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice právo na odpočet zlomku splatnej DPH, zaplatenej pri nadobudnutí časti majetku používaného na podnikateľské účely v rozsahu zodpovedajúcom jeho spoluvlastníckemu podielu.

O náležitostiach faktúry (štvrtá otázka)

59. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny sudca pýta, či články 18 a 22 šiestej smernice vyžadujú na to, aby osoba podliehajúca dani, ktorá stavia alebo nadobúda do spoluvlastníctva s manželom investičný majetok, ktorý

čiastočne používa na vlastnú nezávislú podnikateľskú činnosť, mohla uplatniť právo na odpočet skutočnosť, že má faktúru vystavenú na svoje meno, kde je uvedený údaj o zlomku ceny a daň, zodpovedajúca jej spoluvlastníckemu podielu, alebo či naopak tieto ustanovenia považujú za dostatočnú faktúru vystavenú na manželov/spoluvlastníkov, ktorá nemá takýto údaj.

60. Bundesfinanzhof sa v skutočnosti domnieva, že podľa vlastnej judikatúry nebráni faktúra, akou je faktúra vystavená na žalobcu a jeho manželku, s označením „manželia HE", odpočtu DPH, zaplatenej samým žalobcom.[18] Pýta sa však, či môžu byť prekážkou takého odpočtu príslušné ustanovenia šiestej smernice.

61. V tejto súvislosti pripomínam, že podľa ustanovenia článku 18 ods. 1 písm. a) „aby sa mohlo uplatniť právo na zníženie dane, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] musí... mať faktúru vystavenú podľa článku 22 ods. 3". V tomto poslednom ustanovení sa potom uvádza, že „faktúra musí jednoznačne obsahovať cenu bez dane a zodpovedajúcu sumu dane pri každej sadzbe, a tiež musí obsahovať výnimky z platenia dane [oslobodenie od dane — *neoficiálny preklad*]" [písm. b)] a že „členské štáty určia kritériá, podľa ktorých sa bude považovať dokument za faktúru".[19]

62. Tieto ustanovenia sa teda obmedzujú, ako tiež správne pripomenula Komisia, na určenie troch minimálnych náležitostí (údaj o cene bez dane, o zodpovedajúcej dani pri každej sadzbe a, ak je taký prípad, o oslobodení od dane), ktoré musí faktúra stále obsahovať, aby sa mohlo uplatniť právo na odpočet. Neobsahujú však žiadne dodatočné náležitosti, pokiaľ ide o prípad nadobudnutia majetku do spoluvlastníctva, najmä údaj o zlomku ceny a dani, ktoré zodpovedajú spoluvlastníckym podielom nadobúdateľov.

63. V dôsledku toho sa vnútroštátny sudca domnieva, že ak v takom prípade vnútroštátne právny predpisy neukladajú uvádzať takéto údaje, neexistuje podľa môjho názoru žiadny dôvod, aby sa faktúra, obsahujúca vyššie uvedené náležitosti považovala za nedostatočnú, a teda aby sa platiteľovi dane, ktorý čiastočne používa nadobudnutý majetok na podnikateľské účely, nepriznalo právo na odpočet, ktoré mu patrí podľa článku 17 ods. 2 písm. a).

18 — Pozri návrh na začatie prejudiciálneho konania, časť II bod 3.

19 — Pozri poznámku pod čiarou 4.

64. Z vyššie uvedených dôvodov teda navrhujem odpovedať na štvrtú otázku tak, že článok 18 ods. 1 a článok 22 ods. 3 šiestej smernice nevyžadujú na uplatnenie práva na odpočet podľa článku 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice, aby platiteľ dane, ktorý stavia alebo nadobúda do spoluvlastníctva s manželom majetok, ktorý čiastočne používa na výkon vlastnej nezávislej podnikateľskej činnosti, mal faktúru, vystavenú na svoje meno, obsahujúcu údaj o zlomku ceny a dani, zodpovedajúcich jeho spoluvlastníckemu podielu.

IV — Návrh

65. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof takto:

„1. Osoba, ktorá ako svoju vedľajšiu činnosť vykonáva nezávislú hospodársku činnosť v zmysle článku 4 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, vystupuje v postavení osoby podliehajúcej dani, keď stavia alebo nadobúda nehnuteľnosť určenú na bývanie, ak určí a používa časť tejto nehnuteľnosti na výkon svojej činnosti.

2. Pokiaľ si viaceré osoby, spojené v právnom alebo dobrovoľnom spoločenstve, ktoré nemá právnu subjektivitu a samo nevykonáva nezávislú hospodársku činnosť, objednajú majetok, príjemcom plnenia v zmysle šiestej smernice sú jednotliví spoluvlastníci a nie samo spoločenstvo.

3. Platiteľ dane, ktorý do spoluvlastníctva s manželom nadobúda majetok a používa ho čiastočne na výkon svojej nezávislej podnikateľskej činnosti, má v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice právo odpočítať od splatnej DPH zlomok DPH, ktorý zaplatil pri nadobudnutí časti majetku, používaného na podnikateľské účely, zodpovedajúce jeho spoluvlastníckemu podielu.

4. Článok 18 ods. 1 a článok 22 ods. 3 šiestej smernice nevyžadujú, aby na účel uplatnenia práva na odpočet podľa článku 17 ods. 2 písm. a) tejto smernice platiteľ dane, ktorý stavia alebo nadobúda do spoluvlastníctva s manželom majetok, ktorý čiastočne používa na výkon svojej nezávislej podnikateľskej činnosti, mal faktúru vystavenú na svoje meno, obsahujúcu údaj o zlomku ceny a dani, zodpovedajúcich jeho spoluvlastníckemu podielu."