NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 22. decembra 2008 [1]

I — Úvod

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) Súdneho dvora v podstate pýta, či právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa uplatňuje nielen na nadobudnutie investičného majetku, ale sa môže vzťahovať aj na nadobudnutie iných tovarov a služieb použitých tak na účely podnikateľských činností uskutočnených na vstupe, ako aj na iné účely, to znamená, na výkon zdaniteľnou osobou činností, ktoré nemajú hospodársku povahu a sú vnútroštátnym súdom považované za uskutočnené na iné ako podnikateľské účely. V prípade kladnej odpovede sa vnútroštátny súd pýta na spôsoby uskutočnenia uvedeného práva na odpočítanie.

II — Právny rámec Spoločenstva

2. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice 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 [2], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 [3] (ďalej len „šiesta smernica"), DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou", to znamená, pokiaľ táto osoba vykonáva činnosti v rámci svojej zdaniteľnej činnosti [4].

3. Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice stanovuje, že za poskytovanie služieb za úhradu sa považuje „používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná".

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.
3 — Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274.
4 — Rozsudok z 12. januára 2006, Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Zb. s. I-483, bod 42, ako aj citovaná judikatúra.

4. Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. b) tej istej smernice uvádza, že za poskytovanie služieb za úhradu sa považuje „bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely“.

5. Podľa článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice má zdaniteľná osoba právo, pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, odpočítať z dane, ktorú má zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba.

6. Podľa článku 17 ods. 5 šiestej smernice, pokiaľ ide o tovary a služby používané zdaniteľnou osobou na výkon tak činností uvedených v odsekoch 2 a 3, pri ktorých je DPH odpočítateľná, ako aj činností, pri ktorých DPH nie je odpočítateľná, je povolené odpočítať iba tú časť DPH, ktorá sa týka prvých uvedených činností.

7. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice stanovuje:

„Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť [účinnosť — *neoficiálny preklad*], Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyseľne — *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

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 [Pokiaľ uvedené pravidlo nenadobudne účinnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky vylúčenia, ktoré umožňuje ich vnútroštátna právna úprava v čase nadobudnutia účinnosti tejto smernice — *neoficiálny preklad*].“

8. Článok 20 ods. 2 šiestej smernice stanovuje, že 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 odchýliek v možnostiach odpočítania dane za jednotlivé roky v porovnaní s možnosťou odpočítania v roku, keď bol tovar zakúpený alebo vyrobený. Toto ustanovenie takisto spresňuje, že odchylne od prvého pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane na základe celého päťročného obdobia, počnúc od prvého použitia tovaru. Najmä dodáva, že v prípade nehnuteľného majetku nadobudnutého ako investičný majetok, môže byť opravné obdobie predĺžené až na 20 rokov.

III — Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálne otázky

9. Združenie Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (ďalej len „VNLTO“), ktoré je žalobcom vo veci samej, podporuje záujmy v odvetví vidieckeho rozvoja v regiónoch Groningen, Friesland, Drenthe a Flevoland. Jeho členovia, to znamená podnikatelia v tomto odvetví, mu platia príspevky. Okrem ochrany všeobecných záujmov svojich členov združenie VNLTO poskytuje svojím členom aj tretím osobám určité individuálne služby, za ktoré si osobitne účtuje odmenu.

10. Je nesporné, že združenie VNLTO na účely poskytovania individuálnych služieb za úhradu musí byť zdaniteľnou osobou podliehajúcou DPH a že príspevky, ktoré sú určené na ochranu všeobecných záujmov jeho členov, nepredstavujú odmenu na účely DPH.

11. V roku 2000 združenie VNLTO nadobudlo tovary a služby, ktoré použilo tak pre potreby svojich hospodárskych činností podliehajúcich DPH podľa článku 2 šiestej smernice, ako aj pre potreby svojich činností týkajúcich sa ochrany všeobecných záujmov jeho členov, ktoré sa netýkajú prvých uvedených činností. Združenie VNLTO požiadalo o odpočítanie súm DPH zaplatených na vstupe pre uvedené výrobky a služby, medzi ktorými sa nachádzali aj sumy DPH týkajúce sa činností ochrany všeobecných záujmov jeho členov.

12. Daňový inšpektor odmietol uznať požadované odpočítanie a poslal VNLTO rozhodnutie o dodatočnom vyrubení dane. Týmto rozhodnutím došlo k započítaniu súm DPH zaplatených na vstupe, pokiaľ ide o činnosti týkajúce sa ochrany všeobecných záujmov členov, úmerne k výške príjmov, ktoré združenie VNLTO získalo z týchto činností. Sťažnosť združenia VNLTO proti tomuto rozhodnutiu o dodatočnom vyrubení bola zamietnutá, podobne ako neskôr aj odvolanie podané proti rozhodnutiu o sťažnosti. Vo svojom rozsudku sa Gereschtshof Leeuwarden domnieval, že ochrana všeobecných záujmov členov nie je priamym, trvalým

a nevyhnutným pokračovaním hospodárskych činností VNLTO, a preto toto združenie nemôže odpočítať daň, ktorá mu bola fakturovaná, pokiaľ boli dotknuté tovary a služby použité v rámci ochrany všeobecných záujmov jeho členov.

13. Hoge Raad der Nederlanden, ktorý rozhoduje o spore v poslednom stupni, sa odvoláva na rozsudok Charles a Charles-Tijmens [5], podľa ktorého článku 6 ods. 2 a článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá nedovoľuje zdaniteľnej osobe zahrnúť do majetku svojho podniku všetok investičný majetok používaný čiastočne na podnikateľské účely a čiastočne na iné účely, a odpočítať si úplne a priamo splatnú DPH z nadobudnutia tohto tovaru. Vnútroštátny súd spresňuje, že vôbec nemožno spochybniť, že už citovaný rozsudok Charles a Charles-Tijmens sa uplatňuje aj na prípad právnickej osoby, ktorá, ako je to vo veci samej, popri svojich hospodárskych činnostiach vykonáva aj činnosti, ktoré nepodliehajú DPH. V tomto prípade, pokiaľ nadobudnuté tovary sú investičným majetkom, vnútroštátny súd uvádza, že združenie VNLTO malo právo na odpočítanie celej DPH vzťahujúcej sa na všeobecné výdavky, ale z procesných dokumentov vo veci samej nemožno určiť časť odpočítanej DPH, ktorá sa týka investičného majetku. Naopak, Hoge Raad der Nederlanden sa domnieva, že existujú pochybnosti o uplatnení výroku už citovaného rozsudku Charles a Charles-Tijmens na situáciu, v ktorej ide o tovary nepatriace do investičného majetku alebo o služby. Vnútroštátny súd si takisto kladie otázku, či zdaniteľná osoba môže do aktív svojho podniku zahrnúť tovary, ktoré nie sú investičným majetkom, a služby tak, aby mohla ihneď a v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí týchto tovarov a služieb, hoci tieto sú čiastočne použité v rámci činností, ktoré nijako nesúvisia so zdaniteľnými plneniami podľa článku 2 šiestej smernice.

14. Za týchto okolností sa Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 6 ods. 2 a článok 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice… vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba môže zahrnúť do aktív svojho podniku nielen

5 — Rozsudok zo 14. júla 2005, C-434/03, Zb. s. I-7037.

investičný majetok, ale aj všetky tovary a služby používané tak na podnikateľské účely, ako aj na účely nesúvisiace s podnikaním, a hneď a v celom rozsahu odpočítať DPH splatnú pri nadobudnutí týchto tovarov a služieb?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, vedie uplatnenie článku 6 ods. 2 šiestej smernice… pokiaľ ide o služby a tovary, ktoré nie sú investičným majetkom, k tomu, že sa DPH vyberie jednorazovo v tom zdaňovanom období, v ktorom sa vykoná odpočítanie vzhľadom na tieto služby a tovary, alebo musí dochádzať k výberu DPH aj v nasledujúcich obdobiach? Ak je posledná uvedená alternatíva správna, ako sa v takom prípade určí základ dane pre tieto tovary a služby, v prípade ktorých zdaniteľná osoba nevykonáva žiadne odpisy?“

IV — Konanie pred Súdnym dvorom

15. Holandská, nemecká, portugalská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia predložili v súlade s článkom 23 štatútu Súdneho dvora písomné pripomienky. S výnimkou Spolkovej republiky Nemecko a Portugalskej republiky, ktoré na pojednávaní 16. októbra 2008 neboli zastúpené, boli títo účastníci konania takisto vypočutí na pojednávaní.

V — Posúdenie

16. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či podľa článku 6 ods. 2 a článku 17 šiestej smernice zdaniteľná osoba môže zahrnúť do aktív svojho podniku nielen investičný majetok, ale aj všetky tovary a služby používané tak na podnikateľské účely, ako aj na účely nesúvisiace s podnikaním, a hneď a v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí týchto tovarov a služieb.

17. Svojou druhou otázkou, položenou len v prípade kladnej odpovede na prvú otázku, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, ak sa na tovary, ktoré nie sú investičným majetkom, a služby môže uplatniť mechanizmus stanovený v článku 6 ods. 2 prvom pododseku šiestej smernice, na jednej strane, v akom období sa musí uskutočniť zdanenie na výstupe, to znamená, spresňuje, či naraz alebo vo viacerých zdaňovacích obdobiach, a na druhej strane, ako sa určí základ dane pre tovary a služby, v prípade ktorých zdaniteľná osoba nevykonáva žiadne odpisy.

18. Ako zjavne vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, tieto otázky vyplývajú z právnej domnienky, podľa ktorej zdaniteľná osoba nadobúdajúca investičný majetok sa môže odvolávať na ustanovenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej

smernice, pokiaľ je tento majetok použitý na činnosti uvedenej zdaniteľnej osoby, ktoré nesúvisia s podnikaním. Spočívajú tak v myšlienke, že výraz „účely iné ako podnikateľské“ v zmysle tohto článku zahŕňa činnosti vykonávané zdaniteľnou osobou, ktoré nesúvisia s podnikaním.

19. Úvahy, ktoré nasledujú, v prvom rade preukážu, že predmetná domnienka týkajúca sa výkladu šiestej smernice je nesprávna, ako to tvrdia aj niektoré vlády, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, a v dôsledku toho na položené otázky nie je potrebné odpovedať, pretože nie sú relevantné pre vyriešenie sporu vo veci samej. Subsidiárne preskúmam osobitné aspekty prejudiciálnych otázok za predpokladu, že by sa Súdny dvor nestotožnil s mojím hlavným návrhom.

A — *Všeobecné úvahy a relevantnosť právnej domnienky, z ktorej vychádzajú prejudiciálne otázky*

20. DPH je všeobecnou spotrebnou daňou, ktorú v celom rozsahu znáša konečný spotrebiteľ. Až do štádia konečnej spotreby zdaniteľné osoby, ktoré sa zúčastňujú na procese výroby a uvádzania do obehu, odvádzajú daňovej správe sumy DPH, ktoré fakturovali svojim klientom (DPH vybratá na výstupe) s odpočítaním súm DPH, ktoré zaplatili svojim dodávateľom (odpočítateľná DPH zaplatená na vstupe). [6] Len čo zdaniteľná osoba nadobudne tovary a služby na realizáciu plnení zdaňovaných na výstupe, priznáva sa jej právo na odpočítanie DPH, ktorá zaťažila nadobudnutie týchto tovarov a služieb [7].

21. DPH je charakteristická svojou neutralitou vo všetkých štádiách výroby a uvádzania do obehu. Na základe zásady neutrality osoba znáša bremeno DPH len vtedy, ak sa toto týka tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba používa pre svoju súkromnú spotrebu, a nie pre svoje zdaniteľné hospodárske činnosti. [8] Preto v prípade, v ktorom majetok nie je používaný na účely hospodárskych činností zdaniteľnej osoby, ale len na jej osobnú

6 — Pozri vo všeobecnosti článok 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. 1967, 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3), ktorého obsah bol prevzatý článkom 1 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorou bola zrušená smernica 67/227, ako aj šiesta smernica. Pozri tiež rozsudok z 11. októbra 2007, KÖGÁZ a i., C-283/06 a C-312/06, Zb. s. I-8463, bod 29.

7 — Pozri článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Povinnosť platby DPH na výstupe bez umožnenia odpočítania DPH zaplatenej na vstupe by viedla k vzniku kaskádového systému kumulatívnych daní, ktorého zrušenie, ako uvádza ôsme odôvodnenie smernice 62/227, bolo jedným z cieľov spoločného systému DPH. Pozri takisto rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24.

8 — Pozri najmä rozsudok z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 43.

spotrebu, nemôže vzniknúť žiadne právo na odpočítanie. [9] *A fortiori*, žiadne odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe nie je možné, pokiaľ sa táto daň týka činností zdaniteľnej osoby, ktoré nemajú hospodársku povahu a z toho dôvodu nepatria do pôsobnosti šiestej smernice. [10]

22. Ťažkosti môžu vzniknúť v situáciách tzv. „zmiešaného" použitia, to znamená, pokiaľ zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovary a služby v rámci svojej hospodárskej činnosti, ich využije sčasti na účely zdaniteľných plnení a sčasti na iné účely.

23. Šiesta smernica predpokladá dva typy zmiešaného použitia [11].

24. Do prvej z týchto dvoch kategórií patrí článok 6 ods. 2 prvý pododsek uvedenej smernice — výslovne dotknutý v návrhu na začatie prejudiciálneho konania —, ktorý považuje za poskytovanie služieb za úhradu jednak, pod písm. a), používanie majetku, ktorý je súčasťou podnikateľských aktív, na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo všeobecnejšie na účely iné ako podnikateľské, pokiaľ tento majetok umožňuje úplné alebo čiastočné odpočítanie DPH, a jednak, pod písm. b), bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo všeobecnejšie na účely nesúvisiace s jej podnikaním. [12]

25. Ako Súdny dvor už potvrdil, cieľom článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice je zabezpečiť rovnosť zaobchádzania medzi zdaniteľnou osobou a konečným spotrebiteľom. [13] Tým, že považuje bezplatné služby za činnosť vykonávanú za úhradu, toto ustanovenie písm. a) má totiž za cieľ zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba, ktorá mala možnosť odpočítať DPH zaplatenú pri nákupe tovaru určeného na podnikateľské účely, mohla uniknúť platbe DPH, pokiaľ použije tento tovar z majetku svojho podniku na osobné účely (alebo na účely nesúvisiace s podnikaním), a teda požíva nenáležité výhody v porovnaní s bežným konečným spotrebiteľom, ktorý pri kúpe tovaru zaplatí DPH. [14] Rovnako je to v prípade článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice, ktorého cieľom je zabrániť,

9 — Pozri rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, body 8 a 9, ako aj rozsudky HE, už citovaný, bod 43, a Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný, bod 24.

10 — Pozri rozsudok z 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, Zb. s. I-1597, bod 30. Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 20.

11 — Pozri bod 11 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Charles a Charles-Tijmens.

12 — Treba poznamenať, že článok 6 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice priznáva členským štátom možnosť odchýliť sa od ustanovení prvého pododseku tohto článku pod podmienkou, že táto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže. Vzhľadom na spisové dokumenty článok 6 ods. 2 druhý pododsek zjavne nie je predmetom návrhu na začatie konania.

13 — Pozri najmä rozsudky z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 35; z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Zb. s. I-743, bod 23, ako aj z 11. decembra 2008, Danfoss a AstraZeneca, C-371/07, Zb. s. I-9549, bod 46.

14 — Pozri v tomto zmysle rozsudky, Enkler, už citovaný, bod 33; Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 23, a Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 47.

aby zdaniteľná osoba (alebo jej zamestnanci) získala oslobodenie od dane z poskytovania služieb touto zdaniteľnou osobou, za ktoré by súkromná osoba musela platiť DPH. [15]

26. Prirovnanie k poskytovaniu služieb za úhradu, na ktorom spočíva článok 6 ods. 2 šiestej smernice, v praxi vedie k tomu, že zdaniteľná osoba, ktorá používa majetok sčasti na účely zdaniteľných podnikateľských činností a sčasti na súkromné účely, a ktorá v čase nadobudnutia majetku získala celkom alebo sčasti späť DPH zaplatenú na vstupe, je považovaná za osobu, ktorá majetok používa v celom rozsahu na účely zdaniteľných plnení v zmysle článku 17 ods. 2 uvedenej smernice. V dôsledku toho má táto zdaniteľná osoba v podstate právo na celkové a okamžité odpočítanie DPH splatnej z tohto nadobudnutého majetku na vstupe. [16]

27. Keďže v tomto prípade neexistuje transakcia s treťou osobou alebo úhrada zaplatená touto osobou, ktorá by bola základom DPH — pretože zdaniteľná osoba poskytuje službu sama sebe —, článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice stanovuje, že základ dane predstavujú „úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [vynaložené zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*]“.

28. Uplatnenie článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice poskytuje zdaniteľnej osobe určité výhody, najmä výhodu rozdelenia zdanenia na celé obdobie osobného používania nadobudnutého majetku podniku, pričom dochádza k celkovému a okamžitému odpočítaniu DPH zaplatenej na vstupe z nadobudnutia uvedeného majetku. Z toho teda vyplýva finančná výhoda pre zdaniteľnú osobu. [17] Hoci vnútroštátny súd nespresnil sumu, o ktorú ide vo veci

15 — Pozri rozsudky Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 23, a Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, 48.

16 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Lennartz, už citovaný, ako aj Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 24.

17 — Pozri v tomto ohľade rozsudok Wollny, už citovaný, bod 38, ako aj bod 74 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, ktorá bola predmetom rozsudku Charles a Charles-Tijmens, už citované. Na ilustráciu uplatnenia tohto ustanovenia uvediem príklad. Predpokladajme, že zdaniteľná osoba nadobudla nové motorové vozidlo, ktorého životnosť je desať rokov a je určené tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely. Jeho cena bez DPH je 10 000 eur a sadzba DPH je 17,5 %. Takisto predpokladajme, že v prvom roku 40 % používania vozidla pripadá na účely podnikania a 60 % na súkromné účely. Mechanizmus stanovený v článku 6 ods. 2 šiestej smernice umožňuje okamžite a v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, to znamená 1 750 eur. Zdanenie na výstupe vzhľadom na súkromné použitie vozidla sa vypočíta tak, že nákupná cena sa vydelí desiatimi (čo zodpovedá odpisu vozidla) a výsledok sa vynásobí ročným pomerom súkromného použitia, čo sa rovná 10 000 / 10 = 1 000 x 17,5 % x 60 %, z čoho vyplýva zdanenie na výstupe za prvý rok vo výške 105 eur. Ak sa použitie na súkromné účely v období druhého až desiateho roku zníži na hodnotu 30 %, zdanenie na výstupe bude 52,5 eura pre každý z týchto rokov. DPH, ktorú je potrebné zaplatiť z používania na súkromné účely za obdobie existencie vozidla, bude teda 105 + 52,5 x 9 = 577,5 eura. Ak odrátame túto sumu z odpočítania na vstupe, dostaneme odpočítanie DPH v celkovej výške 1 172,5 eura. Ak by sa uplatnilo rozdelenie dane na vstupe splatnej v čase nákupu vozidla, zdaniteľná osoba by mohla odpočítať len podiel, ktorý sa vzťahuje na používanie na účely podnikania, teda 40 % splatnej DPH, čo predstavuje 700 eur. Ak používanie na účely podnikania dosiahne 70 % (v rovnakom pomere, v akom sa znížilo používanie na súkromné účely v predchádzajúcom prípade) v období druhého až desiateho roku, použitie vozidla na účely podnikania počas existencie vozidla sa zvýši v priemere na 67 % v priebehu existencie vozidla (čo zodpovedá odpočítaniu DPH v hodnote 1 172,5 eura), ale odpočítanie na vstupe bude nižšie ako hodnota zodpovedajúca používaniu. Na účely odzrkadlenia skutočného používania majetku by mohlo dôjsť k úprave DPH. Možno teda konštatovať, že uplatnenie metódy stanovenej v článku 6 ods. 2 šiestej smernice priznáva finančnú výhodu zdaniteľnej osobe, ktorá môže hneď a v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, kým zdanenie na výstupe je odstupňované podľa dĺžky existencie vozidla.

samej, nie je vylúčené, ako to na pojednávaní uviedla vláda Spojeného kráľovstva, že takáto daňová výhoda viedla združenie VNLTO k tomu, aby sa pred vnútroštátnymi súdmi odvolávalo na uplatnenie článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice.

29. Článok 17 ods. 5 šiestej smernice patrí do druhej kategórie ustanovení týkajúcich sa zmiešaného použitia. V súlade s prvým odsekom tohto ustanovenia, pokiaľ ide o tovary alebo služby, ktoré zdaniteľná osoba používa na výkon činností, pri ktorých možno odpočítať DPH (to znamená použité na uskutočnenie zdaniteľných plnení), a činností, pri ktorých nemožno odpočítať DPH (to znamená činnosti od dane oslobodené), je povolené odpočítať len tú časť DPH, ktorá sa týka prvých uvedených plnení. [18]

30. Ako Súdny dvor nedávno spresnil v už citovanom rozsudku Securenta, ktorý bol viackrát spomenutý na pojednávaní, článok 17 ods. 5 šiestej smernice sa týka DPH zaplatenej na vstupe pri výdavkoch spojených výlučne s hospodárskymi činnosťami, pričom upravuje rozdelenie medzi uvedené činnosti, a síce medzi zdaniteľné činnosti, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie a činnosti oslobodené od dane, pri ktorých takéto právo nevzniká. Naopak, šiesta smernica nestanovuje žiadny mechanizmus rozdelenia súm DPH zaplatených na vstupe, ktoré sa vzťahujú tak na hospodárske činnosti zdaniteľnej osoby, ako aj na jej činnosti, ktoré nemajú hospodársku povahu. Hoci je úlohou členských štátov určiť toto rozdelenie, Súdny dvor uviedol, že vzhľadom na účel a štruktúru šiestej smernice musia členské štáty vykonávať svoju diskrečnú právomoc takým spôsobom, aby bolo zaručené, že odpočítanie sa vykoná iba vo vzťahu k tej časti DPH, ktorá zodpovedá plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, to znamená, že členské štáty musia dbať o to, aby výpočet pomeru medzi hospodárskymi činnosťami a činnosťami, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, objektívne odrážal časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností. [19]

31. V tejto veci je dôležité pripomenúť, že z údajov poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že združenie VNLTO vykonáva tak hospodárske činnosti, ktoré patria do pôsobnosti šiestej smernice, ako aj činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, akými je ochrana všeobecných záujmov jeho členov, ktoré nepatria do pôsobnosti smernice. Podľa vysvetlení vnútroštátneho súdu, združenie VNLTO nadobudlo investičný majetok, pričom nemožno určiť časť DPH, ktorú toto združenie odpočítalo vzhľadom na nadobudnutie uvedeného investičného majetku, bez

18 — Na základe článku 17 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice sa pomer stanovuje pre všetky činnosti uskutočnené zdaniteľnou osobou v súlade s článkom 19 tejto smernice.

19 — Body 33, 35 a 37 uvedeného rozsudku.

toho, aby bola vec vrátená súdu, ktorý rozhoduje o veci samej. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania takisto vyplýva, že nadobudnutie tohto majetku bolo v účtovníctve uvedené ako všeobecné náklady združenia VNLTO bez toho, aby bolo zahrnuté výlučne do hospodárskych činností vykonaných združením VNLTO na vstupe. Vnútroštátny súd sa však domnieva, že združenie VNLTO sa mohlo odvolávať na ustanovenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice na to, aby mohlo odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe pri nákupe investičného majetku, čo predstavuje výkon činností združenia, ktoré nemajú povahu hospodárskych činností, a podľa vnútroštátneho súdu sa na ne zjavne vzťahuje pojem „účely iné ako podnikateľské“ v zmysle uvedeného ustanovenia. Vnútroštátny súd sa pri tomto výklade odvoláva na judikatúru Súdneho dvora a presnejšie na už citovaný rozsudok Charles a Charles-Tijmens.

32. Holandská a portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach výrazne spochybnili domnienku, na ktorej sú založené prejudiciálne otázky. Holandská vláda na pojednávaní zopakovala túto námietku, ktorú podporil aj zástupca vlády Spojeného kráľovstva. Tieto vlády bez toho, aby v konečnom dôsledku spochybnili, že právnická osoba, ktorá podlieha DPH, sa môže odvolávať na ustanovenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice rovnako ako fyzické osoby, ktoré podliehajú tejto dani [20], tvrdia, že odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je vylúčené, pokiaľ je investičný majetok použitý na výkon činností, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, v prejednávanej veci teda činností, ktoré súvisia s ochranou všeobecných záujmov členov združenia. Holandská a portugalská vláda dodávajú, že tovary nadobudnuté právnickou osobou podliehajúcou DPH, ktoré sú hneď po ich nadobudnutí použité v súlade s predmetom činnosti podľa stanov tejto osoby, nemožno považovať za použité na súkromné účely alebo na účely, ktoré nesúvisia s podnikaním.

33. V tomto ohľade treba poznamenať, že z už citovaného rozsudku Securenta — ktorý sa týka situácie spoločnosti vykonávajúcej tak hospodárske činnosti, pre ktoré platila DPH, ako aj činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami a nepatria do pôsobnosti DPH, a ktorá žiadala o možnosť odpočítať DPH zaplatenú na vstupe vzhľadom na výdavky, ktoré sa netýkali určitých činností na výstupe

20 — Je potrebné pripomenúť, na jednej strane, že článok 4 ods. 1 šiestej smernice definuje v širokom slova zmysle pojem zdaniteľnej osoby, a na druhej strane, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek tejto smernice sa takisto týka použitia tovarov alebo služieb na osobné účely zamestnancov zdaniteľnej osoby, pričom obe tieto ustanovenia podporujú úvahu, že posledný uvedený článok sa uplatňuje aj na právnické osoby, ktoré podliehajú DPH, na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská vláda vo svojich písomných pripomienkach, ktoré boli opravené na pojednávaní na základe otázok, ktoré položil Súdny dvor. Napokon, zásada daňovej neutrality bráni najmä tomu, aby hospodárske subjekty vykonávajúce rovnaké činnosti boli na účely výberu DPH posudzované rôzne: pozri, v tomto zmysle, analogicky, rozsudok zo 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 20).

—, vyplýva, že „pri DPH zaplatenej na vstupe týkajúcej sa výdavkov, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, teda nemôže vzniknúť právo na odpočítanie, ak sa DPH vzťahuje na činnosti, ktoré vzhľadom na svoj nehospodársky charakter nepatria do pôsobnosti šiestej smernice“ [21].

34. V dôsledku toho sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe umožňuje iba v rozsahu, v akom môžu byť vzniknuté výdavky priradené k hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby na výstupe. [22]

35. V prejednávanej veci vnútroštátny súd však zjavne vykladá článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice tak, že toto ustanovenie priznáva možnosť odchýliť sa od všeobecného pravidla, ktoré je uvedené vyššie. Zdá sa, že prirovnáva použitie investičného majetku zdaniteľnou osobou sčasti na účely vykonávania činností, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, k použitiu zdaniteľnou osobou investičného majetku patriaceho do aktív podniku „na účely iné ako podnikateľské“ v zmysle 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.

36. Domnievam sa, že tieto úvahy možno prijať len čiastočne.

37. Je pravdou, že článok 6 ods. 2 šiestej smernice tým, že za odplatné činnosti, ktoré patria do pôsobnosti uvedenej smernice, považuje činnosti, ktoré by v podstate nemali podliehať DPH, je ustanovením predstavujúcim výnimku zo štruktúry šiestej smernice. Súdny dvor, ktorý rozhodoval o výklade pojmu „používanie tovaru“ obsiahnutého v článku 6 ods. 2 prvom pododseku písm. a) šiestej smernice, spresnil, že „súkromné používanie tovaru je… zdaniteľné len výnimočne“ a z toho vyvodil záver, že pojem „používanie tovaru“ sa má vykladať striktne, to znamená len ako používanie samotného tovaru. [23]

38. Preto článok 6 ods. 2 šiestej smernice nemôže stanovovať všeobecné pravidlo, podľa ktorého do jeho pôsobnosti patria činnosti, ktoré nepodliehajú DPH. Ako na pojednávaní správne uviedla vláda Spojeného kráľovstva, výklad článku 6 ods. 2 šiestej smernice ako ustanovenia obsahujúceho takéto všeobecné pravidlo by zbavoval článok 2 ods. 1 uvedenej smernice svojho významu.

21 — Bod 30.
22 — Tamže, bod 31.
23 — Rozsudky z 25. mája 1993, Mohsche, C-193/91, Zb. s. I-2615, body 13 a 14, ako aj Enkler, už citovaný, bod 34.

39. V tomto štádiu je vhodné si položiť otázku, na aké situácie sa vzťahuje článok 6 ods. 2 šiestej smernice.

40. Uplatnenie tohto ustanovenia v podstate predpokladá splnenie troch kumulatívnych podmienok.

41. Po prvé, tovar musí byť nadobudnutý zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká a zahrnutý do aktív jej podniku. Táto podmienka predpokladá, že zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva činnosť na súkromné účely, sa nepovažuje za zdaniteľnú osobu v zmysle šiestej smernice. [24] Takisto predpokladá, že napriek použitiu investičného majetku tak na súkromné, ako ja na podnikateľské účely, celkové zahrnutie uvedeného majetku do súkromného majetku zdaniteľnej osoby vylučuje odpočítanie DPH zaplatenej pri nadobudnutí tohto majetku. [25]

42. Hoci pri čítaní rozhodnutia vnútroštátneho súdu pretrvávajú pochybnosti o tom, že investičný majetok, ktorý sa v ňom uvádza, bol súčasťou majetku podniku, to znamená patril do hospodárskych činností zdaniteľnej osoby, vnútroštátny súd, ktorý jediný je oprávnený posudzovať skutkové okolnosti v prejednávanej veci, sa však zjavne domnieva, že táto podmienka je vo veci samej splnená, čo na účely tejto analýzy treba považovať za nesporné. [26]

43. Po druhé, článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice vyžaduje, aby dotknutý tovar umožňoval celkové alebo čiastočné odpočítanie DPH. Táto podmienka, čítaná takisto vo svetle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, najmä znamená, že zdaniteľná osoba, aj keď koná ako taká, ktorá nadobúda tovar pre potreby činnosti oslobodenej od platby DPH na základe ustanovení šiestej smernice, sa nemôže dovolávať uplatnenia článku 6 ods. 2 šiestej smernice, hoci tento tovar tiež sčasti používa na súkromné účely.

44. Po tretie, dotknutý majetok podniku musí byť použitý na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo „na účely iné ako podnikateľské“.

24 — Pozri rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, body 17 a 18, ako aj z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 24.

25 — Rozsudok Bakcsi, bod 27.

26 — Ak by totiž investičný majetok nebol považovaný za čiastočne zaradený do majetku podniku, prejudiciálne otázky by nevznikli, keďže v súlade s judikatúrou, podnikateľ by konal ako zdaniteľná osoba len v medziach využitia majetku (tovaru) na podnikanie [pozri najmä rozsudok HE, už citovaný, body 46 a 47)]. Odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri nákupe investičného majetku by teda bolo možné len pri použití tohto majetku na účely podnikania.

45. Pri čítaní článku 6 ods. 2 šiestej smernice sa zdá, že výraz „účely iné ako podnikateľské“, ktorý predchádza príslovkové spojenie „vo všeobecnosti“, zjavne rozširuje prvé dve situácie, v ktorých sa uplatňuje toto ustanovenie, to znamená, pokiaľ podľa tohto ustanovenia písm. a) je majetok podniku používaný „na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami“.

46. V tomto ohľade sa najskôr zdá byť odôvodnené domnievať sa, že vzhľadom na ciele a štruktúru šiestej smernice slovo podnik v pojme „podnikateľský“ uvedenom v článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice má hmotný obsah, to znamená týka sa hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby. Podľa mňa je teda dostatočné uviesť, že uplatnenie článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice je vylúčené, pokiaľ zdaniteľná osoba používa investičný majetok tak na účely zdaniteľných plnení, ako aj plnení oslobodených od dane v rámci svojej hospodárskej činnosti. Hoci by išlo o zmiešané použitie toho istého majetku, táto situácia patrí do pôsobnosti článku 17 ods. 5 šiestej smernice, ktorý stanovuje, pripomínam, že odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe sa týka len jej časti, ktorá sa vzťahuje na zdaniteľné plnenia. Pojem účely iné ako podnikateľské sa teda môže týkať len účelov, ktoré nesúvisia s hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.

47. Ďalej vzniká otázka, či toto konštatovanie musí viesť k predpokladu, že článok 6 ods. 2 šiestej smernice sa vzťahuje na použitie majetku podniku na účely všetkých činností zdaniteľnej osoby, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, okrem prípadov použitia na súkromné účely.

48. Najmä vzhľadom na judikatúru sa domnievam, že na túto otázku treba odpovedať záporne.

49. V prvom rade Súdny dvor vo svojej judikatúre zjavne nehodnotil používanie majetku „na iné ako podnikateľské účely“ ako prípad týkajúci sa iného použitia ako na súkromné účely. Súdny dvor rozhodol, že „zo *systému* šiestej smernice vyplýva, že článok 6 ods. 2 písm. a) tejto smernice má za cieľ zabrániť tomu, aby majetok podniku používaný na súkromné účely nepodliehal dani“ [27].

50. V druhom rade je potrebné pripomenúť, že v už citovanom rozsudku Securenta Súdny dvor uviedol, že v ustanoveniach šiestej smernice sa nenachádza pravidlo, ktoré by upravovalo spôsoby alebo kritériá, ktoré sú členské štáty povinné uplatniť pri prijímaní ustanovení, ktoré umožňujú rozdelenie súm

27 — Pozri rozsudky z 27. júna 1989, Kühne, 50/88, Zb. s. 1925, bod 8; Mohsche, už citovaný, bod 8; zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 25; z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 56, a Wollny, už citovaný, bod 31 (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Pozri takisto bod 42 návrhov, ktoré 23. októbra 2008 predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Danfoss a AstraZeneca. Pozri tiež, pokiaľ ide o článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. b) šiestej smernice, rozsudok Fillibeck, už citovaný, bod 25.

DPH zaplatenej na vstupe podľa zodpovedajúcich výdavkov vzťahujúcich sa na hospodárske činnosti, resp. na činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami. [28] Súdny dvor však rozhodol, že v rámci svojej diskrečnej právomoci členské štáty, ktoré sú najmä povinné rešpektovať zásadu daňovej neutrality, na ktorej je založený spoločný systém DPH, musia zabezpečiť, aby sa odpočítanie vykonávalo iba vo vzťahu k tej časti DPH, ktorá zodpovedá plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. [29] Zdá sa však sporné, že Súdny dvor, ak sa domnieval, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice umožňuje považovať používanie investičného majetku patriaceho do aktív podniku na nehospodárske účely za poskytovanie služieb za úhradu v tom zmysle, že povoľuje zdaniteľnej osobe odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe z nadobudnutia tohto majetku, by jednak potvrdil právomoc členských štátov prijať pravidlá týkajúce sa rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe, ktorá zaťažuje výdavky týkajúce sa činností tak hospodárskych, ako aj činností, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, a jednak by vyžadoval, aby tieto členské štáty zabezpečili, že odpočítanie DPH sa bude vzťahovať len na plnenia, ktoré zodpovedajú činnostiam umožňujúcim odpočítanie.

51. Ak by Súdny dvor vykladal článok 6 ods. 2 šiestej smernice ako všeobecnú odchýlku od ustanovení článku 17 šiestej smernice, boli by posúdenia, ktoré uviedol v už citovanom rozsudku Securenta, prinajmenšom jemne odlíšené, ak nie nahradené určitými úvahami týkajúcimi sa článku 6 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s judikatúrou Súdnemu dvoru totiž nič nebránilo, aby podal výklad tohto ustanovenia, hoci sa ho prejudiciálne otázky položené vo veci Securenta výslovne netýkali. [30]

52. V treťom rade ma predchádzajúce úvahy vedú k tomu, aby som súhlasil s názorom generálnej advokátky Sharpston v už citovanej veci Danfoss a AstraZeneca, podľa ktorej sa článok 6 ods. 2 šiestej smernice týka použití úplne odlišných od zdaniteľnej činnosti podniku [31], to znamená, ktoré neslúžia, priamo ani nepriamo, záujmom podniku.

53. Použitie tovaru na účely činností zdaniteľnej osoby, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, zároveň s použitím na účely jeho zdaniteľných hospodárskych činností, môže v mnohých situáciách slúžiť, či už priamo alebo nepriamo, záujmom podniku, v podstate na rozdiel od použitia tohto tovaru na osobné účely. Pripustiť rozšírenie uplatnenia článku 6

28 — Rozsudok Securenta, už citovaný, bod 33.

29 — Tamže, body 36 a 37.

30 — Podľa judikatúry je úlohou Súdneho dvora poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky prvky pre výklad práva Spoločenstva, ktoré môžu byť užitočné pre rozsudok vo veci, o ktorej rozhoduje, či už sa na to odvolal alebo nie pri formulácii svojich otázok; pozri, v oblasti uplatnenia šiestej smernice, rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 25).

31 — Už citované návrhy, bod 38, vo veci, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Danfoss a AstraZeneca.

ods. 2 šiestej smernice na použitie v prospech činností zdaniteľnej osoby, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, by takisto viedlo k povinnosti stanoviť v každom konkrétnom prípade použitie skutočne odlišné od účelov podnikania od toho, ktoré slúži na účely podnikania. Z toho by vyplýval nárast komplexnosti spoločného systému DPH, čo podľa mňa vo všeobecnosti nezodpovedá zámeru šiestej smernice. [32]

54. Preto sa domnievam, že použitie „na účely iné ako podnikateľské“ podľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice nemôže zahŕňať všetky použitia na účely činností zdaniteľnej osoby, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami [33].

55. Toto posúdenie nebráni potrebnému účinku výrazu „účely iné ako podnikateľské“, keďže tento sa môže uplatniť na všetko použitie na súkromné účely tretími osobami, ktoré nie sú zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami. Ako uviedla portugalská vláda vo svojich písomných pripomienkach, takou by bola napríklad situácia investičného majetku, ktorý by združenie VNLTO použilo na účely zdaniteľných plnení, ako aj na súkromné účely jedného z jeho členov alebo konateľa jedného z jeho členov. Ako som však uviedol, toto zjavne nie je situácia, na základe ktorej sa združenie VNLTO snaží dovolávať uplatnenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice.

56. Domnievam sa teda, že výklad článku 6 ods. 2 prvého pododseku a článku 17 šiestej smernice, na ktorom vnútroštátny súd zakladá domnienku svojich prejudiciálnych otázok, je nesprávny. Preto tieto otázky nepovažujem za relevantné na účely rozhodnutia sporu vo veci samej.

57. V dôsledku toho navrhujem, v prvom rade, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku v tom zmysle, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek šiestej smernice sa neuplatňuje na použitie investičného majetku, ktorý je súčasťou aktív podniku, na potreby činností zdaniteľnej osoby, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

58. Len za predpokladu, že Súdny dvor nebude súhlasiť s týmto posúdením, je potrebné odpovedať na špecifické aspekty uvedené v prvej prejudiciálnej otázke a prípadne aj v druhej prejudiciálnej otázke. Len subsidiárne teda preskúmam tieto otázky v nasledujúcich úvahách.

32 — Pozri analogicky rozsudok zo 7. mája 1998, Lease Plan, C-390/96, Zb. s. I-2553, bod 28, v kontexte, v ktorom Súdny dvor odmietol kritérium umožňujúce identifikovať existenciu stálej prevádzkarne, ktoré nebolo možné považovať za „isté, jednoduché a priechodné kritérium zodpovedajúce duchu šiestej smernice“.

33 — Pozri v tomto zmysle tiež bod 59 už citovaných návrhov vo veci Charles a Charles-Tijmens.

B — *O špecifických aspektoch uvedených v prvej prejudiciálnej otázke*

59. Ako už bolo uvedené, vnútroštátny súd sa pýta, či podľa článku 6 ods. 2 a článku 17 šiestej smernice môže zdaniteľná osoba zahrnúť do aktív svojho podniku tovary, ktoré nie sú investičným majetkom, ako aj služby, použité tak na účely podnikania, ako aj na účely nesúvisiace s podnikaním tak, že môže hneď a v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí týchto tovarov a služieb.

60. Predovšetkým treba pripomenúť, že v súlade s judikatúrou, v prípade užívania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj osobné účely má dotknutá osoba pre potreby DPH na výber buď zahrnúť tento majetok v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo ho v celom rozsahu zachovať vo svojom osobnom majetku, a tak ho úplne vylúčiť zo systému DPH, alebo ešte, zahrnúť ho do svojho podniku iba v časti jeho skutočného podnikateľského používania. [34]

61. Ako som už uviedol, pokiaľ sa zdaniteľná osoba rozhodne zaobchádzať s investičným majetkom používaným zároveň na podnikateľské, ako aj na osobné účely ako s majetkom podniku, splatná DPH na vstupe z nadobudnutia alebo výroby tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpočítateľná. [35]

62. Keďže použitie na osobné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo na účely nesúvisiace s podnikaním sa považuje za zdaniteľné plnenie podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodla zahrnúť celý investičný majetok do svojho podniku a používa časť tohto majetku na svoje osobné účely, je povinná zaplatiť DPH z úplných nákladov vynaložených na toto používanie, pričom táto povinnosť zodpovedá právu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z celkových nákladov na nadobudnutie alebo výstavbu dotknutého investičného majetku. [36]

63. Vzhľadom na to vzniká otázka, či skutočnosť, že judikatúra Súdneho dvora sa vyvinula v kontexte zmiešaného použitia investičného majetku, je úplne náhodná, alebo naopak, existuje pre to zvláštny dôvod, ktorý vyplýva z článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.

34 — Pozri najmä rozsudky HE, už citovaný, bod 46, Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 23, ako aj Wollny, už citovaný, bod 21.

35 — Rozsudky Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 24, ako aj Wollny, už citovaný, bod 22.

36 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Wollny, už citovaný, body 23 a 24, ako aj citovanú judikatúru.

64. V prvom rade pri jednoduchom čítaní sa toto posledné uvedené ustanovenie neobmedzuje na použitie investičného majetku, ale sa vzťahuje v širšom zmysle na „používanie tovaru“.

65. Ďalej je vhodné uviesť, že Súdny dvor v rámci judikatúry týkajúcej sa výkladu článku 6 ods. 2 šiestej smernice nikdy nedefinoval pojem „investičný majetok“, na ktorý sa pravidelne odvolával.

66. V rozsudku Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], ktorý sa týkal výkladu článku 17 druhej smernice Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu — štruktúra a spôsoby uplatňovania spoločného systému dane z pridanej hodnoty [38], sa Súdny dvor tak vzhľadom na *obvyklý význam pojmu*, ako aj jeho funkciu v kontexte smernice 67/228, domnieval, že pojem „investičné tovary“ znamená tovary používané v rámci určitej podnikateľskej činnosti, charakterizované svojou trvalou povahou a hodnotou a tým, že náklady na ich obstaranie nie sú obvykle považované za bežné výdavky, ale k ich odpisovaniu dochádza v priebehu niekoľkých rokov. [39]

67. Základné prvky tejto definície, to znamená trvalú povahu daných tovarov a postupné odpisovanie nákladov na ich obstaranie Súdny dvor prevzal v rámci výkladu článku 20 šiestej smernice, ktorý sa týkal najmä obdobia počas ktorého sa uskutočnila úprava odpočítania vzhľadom na investičný majetok [40], napriek skutočnosti, že toto ustanovenie priznáva členským štátom možnosť definovať pojem investičného majetku. [41]

68. Hoci vecná oblasť pôsobnosti článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice a článku 20 sa neprekrývajú [42], majú však, ako Súdny dvor uviedol, spoločný účel [43], čo podľa mňa môže viesť k odôvodneniu toho, že základné prvky definície „investičných tovarov“ v zmysle článku 20 uvedenej smernice, to znamená, trvalá povaha ich používania a postupné odpisovanie nákladov na ich obstaranie — prvky, ktoré napokon spadajú tiež do bežného významu týchto pojmov —, sú tiež relevantné, pokiaľ ide o uplatnenie tohto pojmu v judikatúre Súdneho dvora v kontexte výkladu článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

37 — Rozsudok z 1. februára 1977, 51/76, Zb. s. 113.
38 — Ú. v. 1967, 71, s. 1303.
39 — Pozri bod 12 uvedeného rozsudku.
40 — Rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 55.
41 — Pozri článok 20 ods. 4 šiestej smernice. Pozri v tomto ohľade rozsudok zo 6. marca 2008, Nordania Finans a BG Factoring, C-98/07, Zb. s. I-1287, bod 32.
42 — Pozri v tomto ohľade rozsudok Uudenkaupungin kaupunki, už citovaný, body 30 až 34.
43 — Rozsudok Wollny, už citovaný, body 35 až 37.

69. Ako to však nepriamo, ale nevyhnutne vyplýva z judikatúry uvedenej v bode 62 týchto návrhov, na základe článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, bude DPH zaplatená z osobného používania nadobudnutého majetku vyberaná postupne počas spotreby tohto majetku, z ktorého bola odpočítaná DPH na vstupe. Totiž okolnosť, že užívanie majetku podniku zdaniteľnou osobou na jej 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 nákladov nevyhnutných na uskutočnenie tohto (fiktívneho) poskytovania služieb sa musí rozvrhnúť do splátok [44]. Pokiaľ dôjde k prípadným zmenám vzhľadom na časť majetku použitú zdaniteľnou osobou na súkromné účely, úprava DPH, ktorú zdaniteľná osoba dlží z časti výdavkov vynaložených na používanie tohto majetku, bude v podstate účinná automaticky [45], pretože sa bude meniť v závislosti od skutočného využívania majetku na súkromné účely [46] v celom období jeho existencie, alebo dokonca v kratšom období, ktoré pripomína obdobie uvedené v článku 20 ods. 2 a 3 šiestej smernice, ako to zjavne pripomína Súdny dvor [47].

70. Preto, ako to v podstate uviedli holandská, portugalská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia s odvolaním sa najmä na článok 88 už citovaných návrhov vo veci Charles a Charles-Tijmens, mechanizmus zavedený článkom 6 ods. 2 prvým pododsekom písm. a) šiestej smernice má význam len vtedy, ak sa spotreba tovaru uskutočňuje v dlhšom období, to znamená, týka sa investičného majetku a nie iných tovarov, ktorých spotreba je v podstate okamžitá.

71. Pokiaľ ide o iné tovary ako investičný majetok, musí byť odpoveď podľa môjho názoru nájdená v ustanoveniach článku 17 ods. 5 šiestej smernice, to znamená, že zdaniteľná osoba musí uskutočniť rozdelenie dotknutých tovarov podľa použitia na podnikateľské alebo iné účely a odpočítať hodnotu DPH, ktorá zodpovedá skutočnému použitiu týchto tovarov na účely podnikania v čase, keď je DPH splatná.

72. To isté bude podľa mňa platiť, aj pokiaľ ide o tovary, ktoré stratili svoju rozlišovaciu spôsobilosť pri tom, ako boli začlenené do investičného majetku po jeho nadobudnutí, a ktoré slúžia k zachovaniu jeho hodnoty. [48] Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej

44 — Pozri v tomto zmysle bod 70 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Wollny.

45 — Pozri v tomto zmysle bod 61 už citovaných návrhov vo veci Charles a Charles-Tijmens.

46 — Pozri v tomto ohľade rozsudok Enkler, už citovaný, body 36 a 37.

47 — Rozsudok Wollny, už citovaný, body 37 a 53.

48 — Pozri, analogicky, rozsudok zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein, C-322/99 a C-323/99, Zb. s. I-4049, bod 67, pokiaľ ide o výklad článku 5 ods. 6 šiestej smernice, ktorý považuje využitie zdaniteľnou osobou tovaru patriaceho do jej podnikateľských aktív na jej súkromné účely alebo na účely nesúvisiace s podnikaním za dodávku uskutočnenú za úhradu, pokiaľ tento tovar alebo jeho časti zakladajú právo na celkové alebo čiastočné odpočítanie DPH.

smernice sa totiž týka len samotného tovaru, ktorý bol nadobudnutý, pokiaľ tento tovar zakladá právo na odpočítanie, a nie výdavkov vynaložených na účely jeho využitia alebo údržby. [49]

73. Pokiaľ ide o tovary, ktoré sú zaradené do investičného majetku po jeho nadobudnutí, ale ktoré zvyšujú jeho hodnotu, bez ohľadu na to, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice uvádza len prípad, keď bol investičný majetok nadobudnutý, v záujme jednoduchosti spoločného systému DPH považujem tiež za vhodnejšie, aby DPH zaplatená na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku bola rozdelená v súlade s pravidlom stanoveným v článku 17 ods. 5 šiestej smernice. Ako totiž vo svojich písomných pripomienkach podrobne uviedla vláda Spojeného kráľovstva, vzhľadom na rozdiely týkajúce sa dátumu nadobudnutia týchto tovarov a predpokladanú dĺžku ich životnosti, by uplatnenie článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice viedlo k tomu, že by zdaniteľná osoba musela každý rok uskutočňovať výpočet DPH na výstupe pre každý tovar zaradený v celom rozsahu do investičného majetku, čo by bola zjavne zložitá úloha. [50]

74. Pokiaľ ide o služby, vnútroštátny súd sa domnieva, že rozšírenie systému uplatniteľného na zmiešané použitie investičného majetku by sa mohlo vzťahovať aj na služby, ktoré sú predmetom odpisovania (to znamená na „investičné služby“), keďže tieto služby sa z hľadiska riadenia spoločnosti neodlišujú od investičného majetku. Komisia zdieľa toto stanovisko z dôvodov spojených s dodržiavaním zásady rovnosti zaobchádzania [51] a k tomuto posúdeniu sa na pojednávaní pripojila aj vláda Spojeného kráľovstva. Naopak, holandská, nemecká a portugalská vláda odmietajú rozšírenie navrhnuté vnútroštátnym súdom. Tieto vlády sa odvolávajú najmä na znenie článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice. Holandská a nemecká vláda však zjavne pripúšťajú, že služby zahrnuté do investičného majetku po jeho nadobudnutí by mohli patriť do rámca pôsobnosti článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.

75. Domnievam sa, v prvom rade, že toto posledné uvedené posúdenie je potrebné zamietnuť najmä z rovnakých dôvodov, ako sú uvedené v bodoch 72 a 73 týchto návrhov,

49 — Rozsudok Kühne, už citovaný, bod 13.

50 — V súlade s metódou popísanou v poznámke pod čiarou č. 17. Vláda spojeného kráľovstva uvádza ako príklad jachtu (investičný majetok) nadobudnutú v roku 2000, určenú najmä na prenájom, ale 20 % v roku na súkromné používanie, na ktorej zdaniteľná osoba vymenila v roku 2001 sťažeň (s predpokladanou dobou životnosti pätnásť rokov, teda do roku 2016), v roku 2002 drevenú palubu (s predpokladanou dobou životnosti desať rokov, teda do roku 2012), v roku 2003 kotvu (s predpokladanou dobou životnosti osem rokov, teda do roku 2011) atď. V tomto prípade by zdaniteľná osoba musela každý rok deliť čisté náklady na jednotlivé predmety ich predpokladanou dobou životnosti a vynásobiť vzniknuté číslo relevantnou vnútroštátnou sadzbou DPH a percentuálnym pomerom využívania na súkromné účely v danom roku.

51 — Komisia vo svojich pripomienkach porovnáva prípad, v ktorom podnik nadobúda do vlastníctva vozidlá používané tiež na súkromné účely zdaniteľnej osoby, pričom na tento podnik možno uplatniť ustanovenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, s prípadom, v ktorom tento istý podnik nadobudne formou leasingu vozidlá, ktoré sú určené aj na súkromné účely zdaniteľnej osoby.

pokiaľ ide o tovary zahrnuté do investičného majetku po jeho nadobudnutí [52].

76. Vzhľadom na rozšírenie systému zmiešaného použitia investičného majetku na investičné služby, je najskôr vhodné uviesť, že žiadne ustanovenie šiestej smernice neupravuje použitie investičnej služby patriacej do aktív podniku zdaniteľnou osobou na súkromné účely. Totiž, na jednej strane, ako už bolo zdôraznené, článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice sa týka výlučne tovarov. Na druhej strane, článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. b) tejto smernice považuje za poskytovanie služieb za úhradu len poskytovanie služieb, ktoré bezplatne uskutočňuje *zdaniteľná osoba* sama sebe alebo svojim zamestnancom a nie poskytovanie služieb *tretími osobami* [53].

77. Vylúčenie použitia služieb z pôsobnosti článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice a zároveň obmedzenie pôsobnosti prvého pododseku písm. b) tohto ustanovenia na poskytovanie služieb zo strany zdaniteľnej osoby možno vykladať dvoma mierne odlišnými spôsobmi.

78. Na jednej strane možno tvrdiť, že zákonodarca Spoločenstva sa domnieval, že použitie služieb poskytnutých zdaniteľnej osobe tretími osobami na súkromné účely by sa skôr malo riešiť rozdelením súm DPH splatných na vstupe z nadobudnutia investičných služieb medzi použitím na podnikateľské účely a použitím na súkromné účely, než zdanením použitia na súkromné účely na výstupe, ktoré zodpovedá právu na okamžité a celkové odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe v súlade s článkom 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice.

79. V tomto prípade, keďže použitie investičných služieb na súkromné účely sa nepovažuje za poskytovanie služieb za úhradu, nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice a teda ani pravidiel obsiahnutých v článku 17 ods. 5 uvedenej smernice, ktorý, ako pripomenul Súdny dvor, sa týka len rozdelenia DPH na vstupe, ktorá zaťažuje výdavky týkajúce sa výlučne hospo-

52 — Pozri tiež rozsudok Mohsche, už citovaný, bod 14. Toto sa teda netýka služieb použitých na nadobudnutie alebo výstavbu investičného majetku, akým je nehnuteľnosť, ktoré boli nadobudnuté skôr alebo súčasne s nadobudnutím tohto majetku: pozri v tomto ohľade rozsudky z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00, Zb. s. I-4101, bod 43, a Wollny, už citovaný, bod 24, podľa ktorých „… zdaniteľná osoba, ktorá sa rozhodla zahrnúť celú budovu do aktív svojho podniku a používa časť tejto budovy na súkromné účely, má jednak právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z celkových *nákladov na výstavbu* budovy, a jednak zodpovedajúcu povinnosť zaplatiť DPH z výšky výdavkov vynaložených na dané používanie“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Pozri tiež rozsudok Wollny, už citovaný, body 27 a 50.

53 — Pozri v tomto ohľade rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck, už citovaný, bod 23, a Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 48, podľa ktorých „článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice bráni tomu, aby zdaniteľná osoba alebo jej zamestnanci získali oslobodenie od dane za poskytnutie služieb *zdaniteľnou osobou*, za ktoré by súkromná osoba podliehala DPH“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Pozri tiež bod 22 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Mohsche.

dárskych činností [54]. V tomto prípade však vzniká problematika úpravy pôvodne odpočítanej DPH, pokiaľ v období odpisovania investičnej služby dôjde k zmene pomernej časti investičnej služby použitej na účely podnikania (a teda v závislosti od toho, aj pomernej časti tejto služby použitej na súkromné účely), keďže článok 20 ods. 2 a 3 šiestej smernice sa týka len úpravy odpočítania vzhľadom na investičné tovary.

80. V dôsledku toho a na druhej strane, možno sa domnievať, že pri neexistencii ustanovení Spoločenstva týkajúcich sa zmiešaného použitia investičných služieb, zákonodarca Spoločenstva mal v úmysle ponechať členským štátom možnosť voľby medzi, na jednej strane, rozdelením DPH zaplatenej na vstupe medzi použitie investičnej služby na podnikateľské účely a jej použitie na súkromnú účely, pričom by bola odpočítateľná len pomerná časť vzťahujúca sa na podnikateľské účely, a na druhej strane, považovaním použitia služby na súkromné účely za poskytnutie služby za úhradu, pričom by zaplatenie DPH na výstupe bolo rozdelené na výdavky spojené s použitím investičnej služby tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely.

81. V tomto prípade sa zdá byť jasné, že členské štáty musia pri výkone svojej právomoci zohľadniť účel a štruktúru šiestej smernice, najmä rešpektovať zásadu daňovej neutrality, ktorá je základom spoločného systému DPH. [55]

82. Bez ohľadu na všeobecnú otázku, či členský štát môže rozšíriť režim uplatniteľný na zmiešané použitie investičného majetku, aký vyplýva z článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, na zmiešané použitie investičnej služby bez toho, aby v členských štátoch došlo k narušeniu hospodárskej súťaže a k rozdielom medzi úrovňami daňového zaťaženia, zo spisových dokumentov zjavne nevyplýva, že holandský zákonodarca zvolil túto možnosť. V tomto ohľade vnútroštátny súd spomína len prípad, podľa ktorého, *na základe práva Spoločenstva*, sú členské štáty povinné rozšíriť režim uplatniteľný na zmiešané použitie investičného majetku stanovený v článku 6 ods. 2 šiestej smernice na služby, vrátane investičných služieb. Domnievam sa však, ako už bolo uvedené, že túto hypotézu je potrebné zamietnuť.

83. V každom prípade, na rozdiel od toho, čo vo svojich pripomienkach uviedla Komisia, nemyslím si, že odmietnutie uplatnenia článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice na zmiešané použitie investičných služieb by viedlo k daňovému zaťaženiu zdaniteľnej osoby vzhľadom na ich použitie na podnikateľské účely, ktoré by bolo

54 — Pozri rozsudok Securenta, už citovaný, bod 33.

55 — Pozri v tomto ohľade rozsudok Securenta, už citovaný, body 35 a 36.

v rozpore so zásadou daňovej neutrality. Pokiaľ je totiž len časť použitá na súkromné účely považovaná za bezodplatné plnenie, zostáva v celom rozsahu možné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vzhľadom na použitie na podnikateľské účely zdaniteľnej osoby.

84. Zo všetkých uvedených dôvodov a pokiaľ by mal Súdny dvor odpovedať na špecifické aspekty uvedené v prvej prejudiciálnej otázke položenej vnútroštátnym súdom, navrhujem, aby Súdny dvor na túto otázku odpovedal takto: článok 6 ods. 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa nevzťahuje na zmiešané použitie iných tovarov, ako je investičný majetok, alebo na zmiešané použitie služieb.

C — O špecifických aspektoch uvedených v druhej prejudiciálnej otázke

85. Preskúmať druhú otázku položenú vnútroštátnym súdom je potrebné len v prípade, že Súdny dvor neprijme môj hlavný návrh, ani odpoveď, ktorú subsidiárne navrhujem dať na prvú otázku.

86. Ako som už uviedol, touto druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, ak sa na tovary, ktoré nie sú investičným majetkom, a služby môže uplatniť mechanizmus stanovený v článku 6 ods. 2 prvom pododseku šiestej smernice, na jednej strane, v akom období sa musí uskutočniť zdanenie na výstupe, to znamená, spresňuje, či naraz alebo vo viacerých zdaňovacích obdobiach, a na druhej strane, ako sa určí základ dane pre tovary a služby, v prípade ktorých zdaniteľná osoba nevykonáva žiadne odpisy.

87. Pokiaľ ide o časť otázky týkajúcu sa splatnosti DPH, ako to vo svojich písomných pripomienkach tvrdila holandská a portugalská vláda, pokiaľ sú poskytnutia služieb uvedené v článku 6 ods. 2 prvom pododseku písm. a) šiestej smernice považované za poskytnutia služieb za úhradu, pravidlá týkajúce sa splatnosti DPH sú rovnaké. V súlade s článkom 10 ods. 2 prvou vetou šiestej smernice zdaniteľný prípad a splatnosť DPH vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. [56] V prípade použitia majetku podniku sčasti na súkromné účely, splatnosť DPH vzniká v okamihu daného použitia. Pre tovary (a služby) okamžitej spotreby sa možno odôvodnene domnievať, že DPH bude odvedená jednorazovo, to znamená v daňovom priznaní zdaniteľnej osoby za dotknuté zdaňovacie obdobie, pričom členské štáty majú na základe článku 22 ods. 4 šiestej smernice právomoc stanoviť

56 — Treba poznamenať, že článok 10 ods. 2 tretia veta uvedenej smernice priznáva tiež členským štátom možnosť v určitých prípadoch stanoviť, že poskytovania služieb, ktoré sa uskutočňujú priebežne v určitom období, sa považujú za uskutočnené aspoň po uplynutí jedného roku. Táto možnosť, na ktorú sa vo svojich písomných pripomienkach odvolávala aj holandská vláda vzhľadom na poskytovania služieb uvedené v článku 6 ods. 2 šiestej smernice, bola do šiestej smernice zavedená až prijatím smernice Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000 meniacej a doplňujúcej smernicu č. 77/388/EHS (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mim. vyd. 09/001, s. 338), ktorej ustanovenia mali byť členskými štátmi prebraté najneskôr do 31. decembra 2001. Článok 10 ods. 2 tretia veta šiestej smernice sa teda *ratione temporis* neuplatní na skutkové okolnosti sporu vo veci samej, ktoré, ako už bolo uvedené, sa u VNLTO týkajú výlučne zdaňovacieho obdobia v roku 2000.

toto obdobie. Ako vo svojich písomných pripomienkach uviedla vláda Spojeného kráľovstva, tento prístup má nielen výhodu jednoduchosti, ale môže zabezpečiť rovnosť zaobchádzania s konečným spotrebiteľom, ktorý nemôže rozložiť dopad DPH na dlhšie obdobie, ako je obdobie skutočného používania tovaru alebo služby, ktoré sú spotrebované okamžite.

88. Pokiaľ ide o investičné služby, domnievam sa, podobne ako tvrdila vláda Spojeného kráľovstva, že nič nebráni tomu, aby členský štát rozložil zdanenie na výstupe na obdobie odpisovania dotknutej služby, alebo, podobne ako pripustil Súdny dvor vzhľadom na investičný majetok, na kratšie obdobie, ktoré zodpovedá napríklad obdobiu úpravy odpočítania podľa článku 20 šiestej smernice. [57]

89. Napokon, pokiaľ ide o časť prejudiciálnej otázky týkajúcu sa určenia základu DPH vzhľadom na tovary a služby, ktoré nie sú predmetom odpisovania, treba pripomenúť, že na základe článku 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice tento základ pre činnosti uvedené v článku 6 ods. 2 danej smernice tvorí výška výdavkov vynaložených zdaniteľnou osobou na poskytovanie služieb. Tento pojem zodpovedá nákladom, ktoré sa vzťahujú na samotný majetok [58], ale tiež nákladom vynaloženým pri nadobudnutí majetku, bez ktorého by nebolo možné používanie na súkromné účely. [59] Súdny dvor však rozhodol, že šiesta smernica neobsahuje údaje, ktoré sú potrebné na jednotné a presné definovanie pravidiel na určenie sumy dotknutých nákladov, a preto členské štáty disponujú určitou voľnou úvahou, pokiaľ ide o tieto pravidlá, pod podmienkou, že zohľadnia účel a umiestnenie predmetného ustanovenia v štruktúre šiestej smernice. [60]

90. V tomto ohľade z písomných pripomienok holandskej vlády v podstate vyplýva, že v holandskej právnej úprave je stanovenie všetkých prvkov, ktoré treba zohľadniť pri výpočte zdaniteľného základu poskytnutí služieb uvedených v článku 6 ods. 2 smernice, viazané na stanovenie prvkov vzhľadom na „obvyklé“ poskytnutia služieb za úhradu. Zastávam názor, že by malo byť úlohou vnútroštátneho súdu overiť toto tvrdenie vo veci samej a vo svetle zásad pripomenutých v predchádzajúcom bode týchto návrhov preskúmať, či takéto pripodobnenie, pokiaľ ide o určenie základu DPH, je v súlade najmä so zásadou daňovej neutrality.

57 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Wollny, už citovaný, body 42 a 48.

58 — Rozsudky Enkler, už citovaný, bod 36, a Wollny, už citovaný, bod 27.

59 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Wollny, už citovaný, bod 27.

60 — Tamže, bod 28.

VI — Návrh

91. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky položené rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden odpovedal takto:

Článok 6 ods. 2 písm. prvý pododsek 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 sa neuplatňuje na použitie investičného majetku patriaceho do aktív podniku na účely činností zdaniteľnej osoby, ktoré nesúvisia s podnikaním a nepodliehajú dani z pridanej hodnoty.