

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 23. apríla 2009 (*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 17 ods. 2 a 6 – Právo na odpo?et dane na vstupe – Náklady na výstavbu budovy ur?enej na podnikanie platite?a dane – ?lánok 6 ods. 2 – Používanie ?asti budovy na súkromné ú?ely – Finan?ná výhoda v porovnaní s osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane – Rovnos? zaobchádzania – Štátna pomoc podľa ?lánku 87 ES – Vylú?enie práva na odpo?et“

Vo veci C?460/07,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) z 24. septembra 2007 a doru?ený Súdnemu dvoru 11. októbra 2007, ktorý súvisí s konaním:

Sandra Puffer

proti

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka, P. Lindh a A. Arabadjiev (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní zo 16. októbra 2008,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- S. Puffer, v zastúpení: F. Schubert a W.?D. Arnold, Rechtsanwälte, ako aj C. Prodinger, Steuerberater,
- Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, v zastúpení: T. Krumenacker, splnomocnený zástupca,
- rakúska vláda, v zastúpení: J. Bauer, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spo?enstiev, v zastúpení: K. Gross a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 11. decembra 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) a jeho zlučiteľnosti so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva, zásadou rovnosti zaobchádzania.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pani Puffer a Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (ďalším úradom Linz, ďalej len „Unabhängiger Finanzsenat“), ktorý sa týka práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), zaplatenej na vstupe počas rokov 2002 a 2003 na náklady výstavby budovy určené v celom rozsahu na podnikanie pani Puffer, ale čiastočne používanej na súkromné účely.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Podľa znenia článku 2 šiestej smernice „[DPH] podlieha... dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]“.

4 Článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice uvádza:

„Pojem ‚zdaniteľná osoba [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.

Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky 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 Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice stotožňuje „používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná [používanie tovaru predstavujúceho časť majetku podniku na súkromné účely platiteľom dane alebo jeho zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, v prípadoch, keď [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná – *neoficiálny preklad*]“ s poskytovaním služby za úhradu.

6 Podľa znenia článku 11 bodu A ods. 1 písm. c) šiestej smernice základ dane predstavuje „v prípade poskytovania služieb podľa článku 6 ods. 2 úplné náklady na služby poskytované zdaniteľnou osobou [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]“.

7 V súlade s článkom 13 bodom B písm. b) prvým odsekom šiestej smernice, členské štáty oslobodia „prenajímanie nehnuteľného majetku“ s výnimkou určitých odchýlok, ktoré v prejednávanej veci nie sú relevantné.

8 Článok 17 šiestej smernice, v znení smernice 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274), stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v prípade vyrubenia odpočítateľnej dane.

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

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou [iným platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]:

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení [V prípade tovarov a služieb, ktoré platiteľ dane používa súčasne na plnenia zakladajúce právo na odpočet, uvedené v odsekoch 2 a 3, ako aj plnenia nezakladajúce právo na odpočet, je odpočet prípustný iba v časti [DPH] úmernej sume týkajúcej sa prvých menovaných plnení – *neoficiálny preklad*].

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*].

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada v úzkej spolupráci a podľa návrhu Komisie rozhodne, aké výdavky nespôžujú podmienky pre odpočet [DPH]. [DPH] sa nikdy neodráta 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 vstupe tejto smernice do platnosti.

...“

9 Článok 20 šiestej smernice, v znení smernice 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274), stanovuje:

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

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

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

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

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

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

Vnútroštátna právna úprava

10 § 12 ods. 2 body 1 a 2 písm. a) zákona z roka 1994 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, ďalej len „UStG 1994“), v znení účinnom v momente pristúpenia Rakúskej republiky k Európskej únii, a to k 1. januáru 1995 bol formulovaný takto:

„1. Dodávky alebo iné plnenia spojené s nadobudnutím, výstavbou alebo údržbou stavieb sa považujú za vykonané na účel podnikania v rozsahu, v akom odplata za ne poskytnutá predstavuje, s ohľadom na právnu úpravu vzťahujúcu sa na dane z príjmu, prevádzkové náklady alebo náklady na účely podnikania.

2. Za vykonané na účely podnikania sa nepovažujú dodávky alebo plnenia

a) odplata za ktoré nepredstavuje najmä výdavky (náklady) odpôítateľné v zmysle § 20 ods. 1 bodov 1 až 5 zákona z roku 1988 o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz [1988], BGBl. 400/1988) alebo § 8 ods. 2 a § 12 ods. 1 bodov 1 až 5 zákona z roku 1988 o dani z príjmu právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz [1988], BGBl. 401/1988).“

11 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že hoci § 20 ods. 1 body 1 až 5 zákona z roku 1988 o dani z príjmu vylúčovali odpôítanie nákladov na súkromnú spotrebu, medzi nimi nákladov na bývanie, od zdaniteľného príjmu, § 12 ods. 2 body 1 a 2 písm. a) UStG 1994 mali za následok, že odpôet DPH bol prípustný iba z časti budovy používanej na účely podnikania a nie z časti používanej na súkromné účely bývania.

12 Zákonom o zmene zákona o financiách na rok 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, ďalej len „AbgÄG 1997“), bol na jednej strane § 12 ods. 2 bod 1 UStG 1994 zmenený v tom zmysle, že nehnuteľnosti na zmiešané použitie môžu byť určené v celom rozsahu na podnikanie. Na druhej strane v § 6 ods. 1 bode 16 v spojení s § 6 ods. 2 a § 12 ods. 3 UStG 1994 bolo stanovené, že používanie častí budovy na súkromné účely bývania predstavuje „plnenie oslobodené od dane“ v zmysle článku 13 bodu B písm. b) prvého odseku šiestej smernice, vylučujúc tým odpôet.

13 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že rakúsky zákonodarcia chcel týmito zmenami zachovať vylúčenie odpôtu DPH na časti budov používaných na súkromné účely bývania, uznávajúc však možnosť vyplývajúcu z rozsudku z 8. mája 2003, Seeling (C-269/00, Zb. s. I-4101), určiť, že celá nehnuteľnosť na zmiešané použitie bude určená na podnikanie.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 14 V priebehu obdobia od novembra 2002 do júna 2004 si pani Puffer dala postaviť rodinný dom s bazénom. Od roku 2003 používala tento dom na súkromné účely bývania s výnimkou jednej časti predstavujúcej asi 11 % budovy, ktorú prenajímala na účely podnikania.
- 15 Pani Puffer zaradila dom v celom rozsahu do majetku svojho podniku a požiadala o odpôčet celej dane, ktorá jej bola fakturovaná na vstupe za výstavbu budovy.
- 16 Daťovými výmermi na DPH pre roky 2002 a 2003 Finanzamt (daťový úrad) na jednej strane odmietol zohľadniť na účely odpôčtu dať zaplatenú za výstavbu bazénu. Na druhej strane z ostatných nákladov na výstavbu Finanzamt povolil odpôčet dane zaplatenej na vstupe iba do výšky používania budovy na účely podnikania, teda do výšky 11 %.
- 17 Proti týmto výmerom podala pani Puffer sťažnosť, ktorú Unabhängiger Finanzsenat zamietol najmä z dôvodu, že vnútroštátna právna úprava v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice pre Rakúsko stanovovala vylúčenie práva na odpôčet DPH splatnej na vstupe z nákladov na výstavbu častí budov používaných na súkromné účely bývania a že vnútroštátny zákonodarcia sa nevzdal možnosti stanovenej v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, zachová toto vylúčenie.
- 18 V nadväznosti na to pani Puffer podala na Verwaltungsgerichtshof žalobu proti tomuto rozhodnutiu. Na jednej strane uplatňuje, že určenie majetku v celom rozsahu na podnikanie dáva podľa judikatúry Súdneho dvora právo na úplný odpôčet DPH, a na druhej strane, že podmienky stanovené v článku 17 ods. 6 šiestej smernice, umožňujúce členským štátom zachovať výnimku z odpôčtu existujúcu v momente nadobudnutia účinnosti šiestej smernice, nie sú v danom prípade splnené.
- 19 Konštatujúc, že v rozpore s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice rakúska právna úprava nepripúšťa úplný a okamžitý odpôčet DPH týkajúcej sa nákladov výstavby nehnuteľnosti na zmiešané používanie, určenej v celom rozsahu na podnikanie, vnútroštátny súd vyslovuje pochybnosti o zlučiteľnosti tohto ustanovenia so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva, zásadou rovnosti zaobchádzania.
- 20 V tejto súvislosti vnútroštátny súd uvádza, že úplný a okamžitý odpôčet DPH týkajúcej sa nákladov výstavby nehnuteľnosti na zmiešané používanie a neskoršie vyrubenie DPH na náklady týkajúce sa časti nehnuteľnosti používanej na súkromné účely bývania, rozložené na desať rokov, má za dôsledok, že platiteľovi dane je na toto obdobie poskytnutý „bezúročný úver“, ktorý nemôžu čerpať osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane.
- 21 V dôsledku toho sa pýta, či z toho vyplývajúca finančná výhoda, ktorú vnútroštátny súd vypočítava na 5 % čísl tých nákladov na výstavbu časti budovy používanej na súkromné účely, zakladá rozdielne zaobchádzanie medzi platiteľmi dane a osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane, ako aj, v rámci kategórie platiteľov dane, medzi platiteľmi dane stavajúcimi nehnuteľnosťami na čisto súkromné účely a platiteľmi dane, ktorí ju stavajú čiastočne na účely podnikania.
- 22 Okrem toho sa vnútroštátny súd pýta, či táto finančná výhoda, ktorá je poskytnutá platiteľom dane, ktorí poskytujú zdaniteľné plnenia, ale nie tým, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane, môže predstavovať štátnu pomoc v zmysle článku 87 ES, ak to vyplýva z vnútroštátneho opatrenia preberajúceho šiestu smernicu a ak sa tieto dve kategórie platiteľov dane nachádzajú v konkurenčnom postavení.

23 Nakoniec sa vnútroštátny súd pýta, či napriek zmenám vykonaným prostredníctvom AbgÄG 1997 sa na vnútroštátnu právnu úpravu vylučujúcu odpočet DPH zaplatenej na vstupe vzťahuje, ako to uvádza Unabhängiger Finanzsenat, článok 17 ods. 6 šiestej smernice.

24 Za týchto okolností Verwaltungsgerichtshof rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

3. Je článok 17 ods. 6 šiestej smernice naďalej platný, ak vnútroštátny zákonodarca zmenil znenie ustanovenia vnútroštátneho práva o vylúčení odpočítania dane na vstupe (v tomto prípade § 12 ods. 2 bod 1 UStG 1994)..., ktoré sa mohlo oprieť o článok 17 ods. 6 šiestej smernice s výslovným zámerom ponechať toto vylúčenie odpočítania dane na vstupe, a ak z vnútroštátneho UStG aj vyplýva zachovanie vylúčenia odpočítania dane na vstupe, vnútroštátny zákonodarca však na základe až dodatočne zisteného omylu vo výklade práva Spoločenstva [v tomto prípade článok 13 bodu B písm. b) šiestej smernice] prijal právnu úpravu, ktorá – skúmaná izolovane – podľa práva Spoločenstva [na základe výkladu článku 13 bodu B písm. b) šiestej smernice podaného v už citovanom rozsudku Seeling] pripúšťa odpočítanie dane?

4. Pokiaľ je odpoveď na 3. otázku záporná:

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

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke týkajúcej sa zlučiteľnosti článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva, zásadou rovnosti zaobchádzania

25 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice odporujú všeobecnej zásade práva Spoločenstva, zásade rovnosti zaobchádzania tým, že tieto ustanovenia môžu platiteľom dane udeliť finančnú výhodu v porovnaní s osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane a v porovnaní s platiteľmi dane, ktorí používajú svoje nehnuteľnosti iba na súkromné účely bývania, prostredníctvom mechanizmu práva na úplný a okamžitý odpočet DPH splatnej na vstupe za výstavbu nehnuteľnosti na

zmiešané používanie a neskoršie postupne rozvrhnuté vyrubenie tejto dane zo súkromného používania tejto nehnuteľnosti.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

26 Pani Puffer uvádza, že podnikateľ si môže vybrať, či majetok na zmiešané použitie určí v celom rozsahu na účely podnikania s cieľom zachovať možnosť odpisu DPH splatnej na vstupe, keď sa používanie predmetného majetku na účely podnikania stane následne významnejším.

27 Podľa jej názoru v prípade pôvodného určenia majetku na hoci len čiastočné súkromné používanie a následnej zmeny účelu používania tohto majetku na podnikanie, šiesta smernica už neumožňuje odpis dane splatnej na vstupe. Úplný a okamžitý odpis DPH, ako aj neskoršie postupne rozvrhnuté vyrubenie DPH zo súkromného používania predmetného majetku vyplýva zo systému šiestej smernice a Súdny dvor si bol vo svojej judikatúre vedomý týchto implikácií. Preto nie je žiadny dôvod pochybovať o zlučiteľnosti tohto systému so všeobecnou zásadou práva Spoločenstva, zásadou rovnosti zaobchádzania.

28 Unabhängiger Finanzsenat poznamenáva, že článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice umožňuje odpis DPH splatnej na vstupe iba v rozsahu, v akom sú tovary a služby používané na účely zdaniteľných plnení podnikateľa. Z toho vyplýva, že šiesta smernica neudeľuje právo na odpis v pomere používania majetku na súkromné účely.

29 Podľa jeho názoru na úvod je potrebné v súlade s jasným znením článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice určiť rozsah prípustného odpisu v závislosti od používania majetku na účely zdaniteľných plnení. Až v nadväznosti na to je potrebné overiť, či súkromné používanie časti majetku, pôvodne určeného na používanie na účely zdaniteľných plnení, má byť považované za poskytovanie služieb za úhradu v zmysle článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

30 V dôsledku toho Unabhängiger Finanzsenat zastáva názor, že ani určenie majetku na podnikanie, ani postavenie podnikateľa nemôžu samy osebe odôvodňovať právo na odpis DPH splatnej na vstupe. V skutočnosti ide iba o dve podmienky z mnohých, ktoré musia byť splnené.

31 Ak by postačovali tieto dve podmienky, vzniklo by odôvodnenie založené na odôvodnení, teda *circulus vitiosus* a systémové inkoherecie V tejto súvislosti Unabhängiger Finanzsenat poznamenáva, že podnikatelia, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane a ktorí si preto v zásade nemôžu odpísať žiadnu daň na vstupe, by aj tak mohli uplatňovať pre tovar, ktorý je predmetom zmiešaného používania, odpis do výšky jeho používania na súkromné účely.

32 Unabhängiger Finanzsenat tiež uvádza, že podnikatelia, ktorí poskytujú čiastočne plnenia oslobodené od dane a čiastočne zdaniteľné plnenia si môžu odpísať DPH iba pomerne k ich zdaniteľným plneniam, v súlade s článkom 17 ods. 5 šiestej smernice. Tento pomer sa ale môže značne odlišovať od pomeru medzi súkromným používaním a používaním na podnikateľské účely.

33 Rakúska vláda sa na pojednávaní priklonila k výkladu článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktorý zastával Unabhängiger Finanzsenat. Uvedená vláda totiž zastáva názor, že znenie tohto ustanovenia povoľuje odpis iba na čas nehnuteľnosti určenú na používanie pre zdaniteľné plnenia a nie na čas určenú na súkromné používanie. Podľa rakúskej vlády v konečnom dôsledku nie je potrebné odpovedať na prvú otázku, pretože za uplatnenia tohto výkladu nevzniká žiadny problém rovnosti zaobchádzania.

34 Komisia zdôrazňuje, že možnosť platiť a dane určiť, že majetok na zmiešané použitie sa bude v celom rozsahu používať na účely podnikania, sa zakladá na zásade daňovej neutrality, ktorá slúži na zabezpečenie slobodného a nížím neobmedzovaného výkonu podnikateľských aktivít. Tomu zodpovedajúca povinnosť platiť a dane zaplatiť DPH zo sumy výdavkov vynaložených za súkromné používanie tohto majetku, považované za poskytovanie služieb za úhradu, smeruje k zabezpečeniu rovnosti zaobchádzania medzi platiteľmi dane a osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane.

35 Mierna finančná výhoda, ktorá môže vzniknúť na strane platiteľov dane v tomto systéme, na jednej strane vyplýva z ich podnikateľskej činnosti a ich právneho postavenia, ktoré predpokladá, že vyberajú a uhrádzajú daňovým orgánom DPH, a na druhej strane je dôsledkom skutočnosti, že používanie majetku na zmiešané použitie sa môže postupom času stať významnejším. Týmto spôsobom z existencie tejto výhody nemožno vyvodzovať porušenie základnej zásady práva Spoločenstva, zásady rovnosti zaobchádzania.

36 Iba v prípade, ak by akékoľvek použitie na účely podnikania bolo vylúčené od zátiatku, či už z objektívnych dôvodov, alebo preto, že samotný platiteľ dane vylúčil takéto používanie, bolo by určenie na podnikanie, ako aj odpoveť DPH splatnej na vstupe vylúčené.

37 Komisia okrem toho zastáva názor, že zásada rovnosti zaobchádzania nie je porušená skutočnosťou, že platiteľ dane, ktorý sa nerozhodol pre určenie majetku na účely svojho podnikania, si nemôže odpovedať DPH splatnú na vstupe, pretože platiteľ dane mal túto možnosť a nevyužil ju. Neuplatnením takéhoto určenia sa teda nemôže dovoliavať rozdielnosti zaobchádzania.

38 Nakoniec podľa Komisie rozdiel v zaobchádzaní medzi platiteľmi dane, ktorí poskytujú zdaniteľné plnenia a tými, ktorí poskytujú plnenia oslobodené od dane, v konečnom dôsledku vyúsťuje do zásady neutrality, ktorá umožňuje odpoveť DPH iba pri zdaniteľných plneniach.

Odpoveď Súdneho dvora

39 Na úvod je potrebné pripomenúť, že judikátúrou je ustálené, že v prípade používania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely, má dotknutá osoba pre potreby DPH na výber buď zahrnúť tento tovar v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo zachovať ho v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku, vylúčiť ho tak úplne zo systému DPH, alebo ešte, zahrnúť ho do svojho podniku iba v časti jeho skutočného podnikateľského použitia (rozsudky zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23 a citovaná judikatúra, ako aj zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 21).

40 Pokiaľ sa platiteľ dane rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným zároveň na podnikateľské, ako aj na súkromné účely, ako s majetkom podniku, splatná DPH na vstupe z nadobudnutia tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpovädá (rozsudky Charles a Charles-Tijmens, už citovaný, bod 24, ako aj Wollny, už citovaný, bod 22).

41 Z ?lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice však vyplýva, že pokia? tovar ur?ený na podnikanie dáva právo na úplný alebo ?iasto?ný odpo?et DPH uhradenej na vstupe, jeho používanie na súkromné ú?ely platite?om dane alebo jeho zamestnancami, alebo na ú?ely odlišné od ú?elov jeho podnikania, je považované za poskytovanie služieb za úhradu. Toto používanie, ktoré teda predstavuje „zdanite?né plnenie“ v zmysle ?lánku 17 ods. 2 tej istej smernice, je v súlade s jej ?lánkom 11 bodom A ods. 1 písm. c) zda?ované na základe úplných nákladov vynaložených na vykonanie poskytnutia služieb (rozsudky Charles a Charles?Tijmens, už citovaný, bod 25, ako aj Wollny, už citovaný, bod 23).

42 V dôsledku toho platite? dane, ktorý sa rozhodne ur?i? celú budovu na svoje podnikanie a ktorý používa ?as? tejto budovy na súkromné ú?ely, má na jednej strane právo odpo?íta? DPH zaplattenú na vstupe z celkových nákladov na výstavbu tejto budovy a na druhej strane zodpovedajúcu povinnos? zaplati? DPH z úplných nákladov vynaložených na toto používanie (rozsudok Wollny, už citovaný, bod 24).

43 Naopak, ak sa platite? dane rozhodne pri nadobudnutí investičného majetku zahrnú? ho v celom rozsahu do svojho súkromného majetku, alebo ur?i? ho iba ?iasto?ne na svoje podnikateľské ?innosti, nemôže vzniknú? žiadne právo na odpo?et týkajúce sa ?asti zahrnutej do súkromného majetku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1991, Lennartz, C?97/90, Zb. s. I?3795, body 8 a 9, ako aj z 21. apríla 2005, HE, C?25/03, Zb. s. I?3123, bod 43).

44 Za tohto predpokladu neskoršie používanie ?asti tovaru zahrnutého do súkromného majetku na ú?ely podnikania tiež nemôže zaklada? právo na odpo?et, keďže ?lánok 17 ods. 1 šiestej smernice stanovuje vznik práva na odpo?et k momentu vyrubenia odpo?ítate?nej dane. Ako to poznamenala generálna advokátka v bode 50 svojich návrhov, aktuálna právna úprava Spolo?enstva neuvádza žiadny mechanizmus regulácie v tomto zmysle.

45 V prípade investičného majetku na zmiešané použitie, ktoré sa s postupom ?asu mení, by výklad ?lánku 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice, ktorý zastáva Unabhängiger Finanzsenat a rakúska vláda, mohol ma? za dôsledok, že odpo?et DPH splatnej na vstupe by bol platite?ovi dane odmietnutý pri neskoršom zda?ovanom podnikateľskom používaní, napriek pôvodnej vôli platite?a dane zahrnú? sporný majetok v celom rozsahu do majetku jeho podniku, vzh?adom na budúce plnenia.

46 V takejto situácii by platite? dane nebol zbavený v celom rozsahu dane týkajúcej sa majetku, ktorý používa na ú?ely svojej podnikateľskej ?innosti, a zdanenie jeho podnikateľských ?inností by so sebou prinášalo dvojité zdanenie v rozpore so zásadou da?ovej neutrality inherentnej spoločnému systému DPH, do ktorého zapadá šiesta smernica (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 2001, Bakcsi, C?415/98, Zb. s. I?1831, bod 46, a HE, už citovaný, bod 71).

47 Okrem toho dokonca za predpokladu, že po skuto?nom použití ?asti budovy, pôvodne ur?enej na súkromné ú?ely, na ú?ely podnikania, by vrátenie dane splatnej na vstupe z nákladov výstavby bolo stanovené, majetok by po?as niekedy zna?ného obdobia plynúceho medzi investovaním nákladov a skuto?ným používaním na ú?ely podnikania za?ažovalo zna?né finan?né bremeno. Zásada neutrality DPH, pokia? ide o da?ové bremeno podniku, si vyžaduje, aby investičné náklady vynaložené na potreby a s cie?om podnika? boli považované za podnikateľské ?innos?, ktorá dáva právo na okamžitý odpo?et DPH splatnej na vstupe. Režim odpo?tov má totiž za cie? odbremeni? platite?a dane od bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho zdanite?ných podnikateľských ?inností (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, body 19 a 23).

48 Nakoniec v rozpore s tým, ?o uvádza Unabhängiger Finanzsenat a rakúska vláda, výklad

¶lánku 17 ods. 2 šiestej smernice vyvodený judikatúrou nevytvára, ako to uvádza generálna advokátka v bode 46 jej návrhov, ani odôvodnenie odôvodnením, teda *circulus vitiosus*, ani systémové inkoherencie.

49 Platitelia dane, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane, si v súlade s uvedeným ustanovením nemôžu odpočítať žiadnu daň na vstupe, a preto si tiež nemôžu uplatňovať odpôty týkajúce sa používania majetku na zmiešané používanie na súkromné účely.

50 Rovnako, pokiaľ ide o platiteľov dane, ktorí poskytujú tak plnenia oslobodené od dane, ako aj zdaniteľné plnenia, neexistuje konflikt medzi pomerom používania na súkromné účely a používaním na účely podnikania a pomerným odpôtom stanoveným v ¶lánku 17 ods. 5 šiestej smernice.

51 Zo štruktúry ¶lánku 17 uvedenej smernice totiž vyplýva, že pokiaľ sa platiteľ dane pri nadobudnutí investičného majetku rozhodne zahrnúť ho v celom rozsahu do majetku jeho podniku, okamžitý odpôet DPH splatnej na vstupe je prípustný pre ľasť DPH, ktorá je proporcionálna sume pripadajúcej na jeho zdaniteľné plnenia. Keľže tento pomer sa môže následne s ľasom meniť, ¶lánok 20 šiestej smernice stanovuje regulačný mechanizmus. Predsa však, keď uplatnenie ¶lánkov 17 a 20 uvedenej smernice zakladá právo na ľiastočný odpôet DPH, platiteľ dane sa nemôže vyhnúť, rovnako ako akýkoľvek platiteľ dane, ktorý poskytuje iba zdaniteľné plnenia, postupne rozvrhnutému vyrubeniu DPH zo svojho súkromného používania predmetného majetku.

52 Po druhé je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry porušenie všeobecnej zásady práva Spoločenstva, a to zásady rovnosti zaobchádzania, spoľíva v uplatnení rozličných pravidiel na porovnateľné situácie, alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri rozsudky zo 7. mája 1998, *Lease Plan*, C-390/96, Zb. s. I-2553, bod 34, a z 19. septembra 2000, *Nemecko/Komisía*, C-156/98, Zb. s. I-6857, bod 84).

53 Je tiež potrebné pripomenúť, že zásada daňovej neutrality predstavuje v oblasti DPH vyjadrenie zásady rovnosti zaobchádzania (rozsudky z 8. júna 2006, *L.u.P.*, C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 48 a citovaná judikatúra, ako aj z 10. apríla 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Zb. s. I-2283, bod 49).

54 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že stotoľujú súkromné používanie majetku určeného platiteľom dane na jeho podnikanie s poskytovaním služieb za úhradu, ¶lánok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice smeruje na jednej strane k zabezpečeniu rovnosti zaobchádzania medzi platiteľom dane, ktorý si môže odpočítať DPH z nadobudnutia alebo výstavby tohto majetku a konečným spotrebiteľom, ktorý kupuje majetok platiac DPH, ľím bráni, aby prvý menovaný získal v pomere s druhým menovaným nenáležitú výhodu, a na druhej strane smeruje k zabezpečeniu daňovej neutrality, zaručujú spojitosť medzi odpôtom DPH na vstupe a vybratím uvedenej dane na výstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok *Wollny*, už citovaný, body 30 až 33).

55 Ako to však poznamenáva vnútroštátny súd, pokiaľ ide o súkromné používanie investičného majetku určeného na zmiešané použitie, je možné, že toto ustanovenie samo osebe nezabezpečuje rovnaké zaobchádzanie medzi platiteľmi dane a osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane, alebo inými platiteľmi dane, ktorí nadobúdajú majetok rovnakej povahy na súkromné účely a sú z toho dôvodu povinní okamžite zaplatiť celé bremeno DPH. Nemôže byť totiž vylúčené, že cieľ pripomenutý v bode 47 tohto rozsudku, odbremeniť v celom rozsahu platiteľov dane prostredníctvom mechanizmu ¶lánku 17 ods. 1 a 2, ako aj ¶lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice od bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich zdaniteľných podnikateľských činností vrátane celého finančného bremena, ktoré zaľahuje

majetok počas obdobia plynúceho medzi investícnými nákladmi a skutočným používaním na účely podnikania, by sa mohol zmeniť na finančnú výhodu, pokiaľ ide o súkromné používanie predmetného majetku uvedenými platiteľmi dane (pozri analogicky rozsudok Wollny, už citovaný, bod 38).

56 Týmto spôsobom prípadný pretrvávajúci rozdiel v zaobchádzaní medzi platiteľmi dane a osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane, vyplýva z uplatnenia zásady daňovej neutrality zabezpečujúcej v prvom rade rovnosť v zaobchádzaní medzi platiteľmi dane. Tento potenciálny rozdiel vyplýva okrem iného z toho, že uvedení platitelia dane vykonávajú svoje podnikateľské činnosti, ktoré sú definované v článku 4 ods. 2 šiestej smernice. Nakoniec rozdiel je spojený s osobitným postavením platiteľov dane uvedeným v šiestej smernici, ktorá uvádza najmä, že v súlade s článkom 21 tejto smernice sú povinní platiť DPH a vyberať ju.

57 Keďže tieto charakteristiky odlišujú postavenie platiteľov dane od postavenia osôb, ktoré nie sú platiteľmi dane, ktoré nevykonávajú takéto podnikateľské činnosti, prípadný rozdiel v zaobchádzaní vyplýva z uplatnenia rozdielných pravidiel na rozdielne situácie, čím nedochádza k žiadnemu porušeniu zásady rovnosti zaobchádzania.

58 Rovnako je to aj pokiaľ ide o platiteľa dane, ktorý v celom rozsahu zahrnul investičný majetok do svojho súkromného majetku, keďže zamýšľa prostredníctvom tohto majetku nepokračovať vo svojich podnikateľských činnostiach, ale používa ho na súkromné účely.

59 Posúdenie nemôže byť odlišné, pokiaľ ide o platiteľa dane, ktorý poskytuje iba plnenia oslobodené od dane, keďže takýto platiteľ dane musí znášať rovnaké bremeno DPH ako osoba, ktorá nie je platiteľom dane, a jeho postavenie sa teda značne približuje postaveniu osoby, ktorá nie je platiteľom DPH.

60 Nakoniec, pokiaľ ide o platiteľov dane, ktorí poskytujú plnenia oslobodené od dane, ako aj zdaniteľné plnenia, z konštatovaní uvedených v bode 50 tohto rozsudku vyplýva, že sa s nimi zaobchádza pri každej z kategórií ich podnikateľských činností, ako aj pri súkromnom používaní ich majetku na zmiešané použitie, presne rovnakým spôsobom ako s osobami, ktoré vykonávajú výlučne činnosti, ktoré patria k jednej z týchto kategórií činností alebo k používaniu.

61 Z toho vyplýva, že článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice nepoškodzujú všeobecnú zásadu práva Spoločenstva, zásadu rovnosti zaobchádzania.

62 Vzhľadom na vyššie uvedené je na prvú otázku potrebné odpovedať, že článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice neodporujú všeobecnej zásade práva Spoločenstva, zásade rovnosti zaobchádzania, tým, že tieto ustanovenia môžu platiteľom dane udeliť finančnú výhodu v porovnaní s osobami, ktoré nie sú platiteľmi dane a v porovnaní s platiteľmi dane, ktorí používajú svoje nehnuteľnosti iba na súkromné účely bývania, prostredníctvom mechanizmu práva na úplný a okamžitý odpis DPH splatnej na vstupe za výstavbu nehnuteľnosti na zmiešané používanie a neskoršie postupne rozvrhnuté vyrubenie tejto dane zo súkromného používania tejto nehnuteľnosti.

O druhej otázke týkajúcej sa povahy štátnej pomoci poskytnutím finančnej výhody vyplývajúcej z vnútroštátnych opatrení preberajúcich článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice

63 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 87 ES odporuje vnútroštátne opatrenie preberajúce článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktoré stanovuje, že právo na odpis DPH splatnej na vstupe je obmedzené na platiteľov dane, ktorí poskytujú zdaniteľné plnenia, s výnimkou platiteľov dane, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane, v rozsahu, v akom toto vnútroštátne opatrenie môže udeliť finančnú výhodu uvedenú v rámci

prvej otázky iba platiteľom dane poskytujúcim zdaniteľné plnenia.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

64 Pani Puffer zastáva názor, že platitelia dane, ktorí poskytujú iba zdaniteľné plnenia, platitelia dane, ktorí poskytujú aj plnenia oslobodené od dane aj zdaniteľné plnenia, ako aj platitelia dane, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane, sa v skutočnosti nachádzajú v rovnakej situácii. Všetci sa môžu rozhodnúť, že majetok na zmiešané používanie zahrnú v celom jeho rozsahu do majetku podniku a rozhodnúť sa pre neskoršie postupne rozvrhnuté vyrubenie DPH zo súkromného používania majetku. Preto podľa jej názoru nejde o rozpor s článkom 87 ES.

65 Unabhängiger Finanzsenat uvádza, že keďže šiesta smernica neudeľuje právo na odpočet DPH splatnej na vstupe za majetok na zmiešané použitie v pomere jeho používania na súkromné účely, nejde o porušenie článku 87 ES.

66 Komisia poznamenáva, že kvalifikácia „štátnej pomoci“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES si vyžaduje najmä intervenciu štátu, ktorý upredností určité podniky v porovnaní s inými. V prejednávacom prípade však tieto dve podmienky nie sú splnené, pretože právo na odpočet DPH splatnej na vstupe vyplýva priamo zo šiestej smernice a výhoda poskytnutá príjmom vyplýva zo všeobecnej štruktúry systému DPH.

Odpoveď Súdného dvora

67 Podľa znenia článku 87 ods. 1 ES „pomoc poskytovaná členským štátom alebo akoukoľvek formou zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodní určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná so spoločným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi“.

68 Podľa ustálenej judikatúry, ak sa má niečo kvalifikovať ako „pomoc“ v zmysle článku 87 ods. 1 ES, vyžaduje sa, aby boli splnené všetky podmienky uvedené v tomto ustanovení. Po prvé musí ísť o intervenciu zo strany štátu alebo zo štátnych prostriedkov. Po druhé táto intervencia musí byť spôsobilá ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi. Po tretie musí priniesť výhodu svojmu príjemcovi. Po štvrté musí narúšať alebo hroziť narušením hospodárskej súťaže (rozsudok z 1. júla 2008, Chronopost a La Poste/UFEX a i., C-341/06 P a C-342/06 P, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, body 121 a 122, ako aj citovaná judikatúra).

69 Právo na odpočet DPH splatnej na vstupe, ako aj prípadná finančná výhoda, ktorá s tým súvisí pre platiteľov dane poskytujúcich zdaniteľné plnenia, vyplýva priamo z článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktorý sú členské štáty povinné prebrať do svojho vnútroštátneho práva.

70 Ako to poznamenala generálna advokátka v bode 70 svojich návrhov, obmedzenie práva na odpočet DPH splatnej na vstupe iba na zdaniteľné plnenia je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH zavedeného ustanoveniami Spoločenstva, ktoré musia byť uvedené do platnosti jednotným spôsobom všetkými členskými štátmi. V dôsledku toho podmienka intervencie zo strany štátu nie je splnená, z čoho vyplýva, že článok 87 ods. 1 ES sa nemôže uplatniť.

71 Za týchto okolností a bez toho, aby bolo potrebné skúmať ďalšie podmienky, je na druhú otázku potrebné odpovedať, že článok 87 ods. 1 ES sa má vykladať tak, že mu neodporuje vnútroštátne opatrenie preberajúce článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktoré stanovuje, že právo na odpočet DPH splatnej na vstupe je obmedzené na platiteľov dane, ktorí poskytujú zdaniteľné plnenia, s výnimkou platiteľov dane, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane, v rozsahu, v akom toto vnútroštátne opatrenie môže udeliť finančnú výhodu iba platiteľom dane

poskytujúcim zdaniteľné plnenia.

O tretej a štvrtej otázke týkajúcich sa podmienok uplatnenia ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice

72 Svojou treťou a štvrtou otázkou, ktoré je potrebné skúmať spolu, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa výnimka uvedená v ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice uplatňuje, ak vnútroštátny zákonodarcu zmenil jedno z dvoch vnútroštátnych ustanovení, ktoré sa prekrývajú a ktoré sa týkajú výnimiek z odpôtu DPH splatnej na vstupe právnou úpravou, ktorá podľa výslovného úmyslu vnútroštátneho zákonodarcu má zachovať výsledok tohto vylúčenia, ktorá ale, skúmaná izolovane, povoľuje odpôty, v dôsledku nesprávneho výkladu práva Spoločenstva, ktorého sa dopustil vnútroštátny zákonodarcu.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

73 Pani Puffer zastáva názor, že niekdajšie ustanovenia sa týkali vylúčenia odpôtu, zatiaľ čo nové ustanovenia sa týkajú zahrnutia alebo nezahrnutia majetku do majetku podniku, keďže AbgÄG 1997 zaviedol administratívnu techniku odlišujúcu sa od techniky existujúcej skôr, tak vo svojej forme, ako aj vo svojom fungovaní a vo svojich účinkoch. Preto nie sú splnené podmienky ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice.

74 V tejto súvislosti skutočnosť, že § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994 nebol formálne prostredníctvom AbgÄG 1997 zmenený zostáva irelevantná, pretože výklad odporúčajúci zo strany vnútroštátneho súdu sa vecne odlišuje od zmyslu, ktorý bol pridelený tomuto ustanoveniu skôr.

75 Unabhängiger Finanzsenat zastáva názor, že keďže šiesta smernica neudeľovala právo na odpôet DPH splatnej na vstupe za majetok na zmiešané používanie v pomere jeho používania na súkromné účely, rakúske právo neobmedzuje právo na odpôet DPH splatnej na vstupe, z čoho vyplýva, že ?lánok 17 ods. 6 šiestej smernice je v prejednávacom prípade irelevantný.

76 Rakúska vláda na pojednávaní uviedla, že výnimka uvedená v ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice sa uplatňuje na § 12 ods. 2 bod 1, ako aj na § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994.

77 Na úvod je potrebné uviesť, že tieto dve ustanovenia stanovujú, každé nezávisle od druhého, výnimku z odpôtu DPH splatnej na vstupe za časti stavieb určených na súkromné používanie.

78 V nadväznosti na to rakúska vláda poznamenáva, že od nadobudnutia účinnosti šiestej smernice nebola vykonaná žiadna zmena § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994.

79 Nakoniec rakúska vláda zastáva názor, že zmeny vykonané v § 12 ods. 2 bode 1 UstG 1994 prostredníctvom AbgÄG 1997 zostávajú, pokiaľ ide o uplatniteľnosť ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice, bez dôsledkov z dôvodu, že úmyslom vnútroštátneho zákonodarcu bolo zachovať skôr existujúci výsledok vylúčenia odpôtu DPH splatnej na vstupe na časti nehnuteľností používané na súkromné účely bývania.

80 Komisia poznamenáva, že v porovnaní so skoršou právnou úpravou, zmeny zavedené prostredníctvom AbgÄG 1997 nepredstavujú ani rozšírenie, ani obmedzenie vylúčenia odpôtu DPH, ale vedú k rovnakému výsledku, a to k vylúčeniu odpôtu DPH z výstavby stavieb na zmiešané používanie v rozsahu, v akom sú používané na súkromné účely.

81 Staré a nové legislatívne mechanizmy, ktoré umožňujú dosiahnuť rovnaký výsledok, sa však odlišujú. Keďže logika nového mechanizmu je odlišná od logiky starého mechanizmu, nemôže byť prijatý záver o zachovaní „existujúcej právnej úpravy“ v zmysle ?lánku 17 ods. 6 šiestej smernice. V tejto súvislosti je prípadný omyl vnútroštátneho zákonodarcu o zlučiteľnosti

nového mechanizmu so šiestou smernicou irelevantný.

Odpoveď Súdneho dvora

82 Je potrebné pripomenúť, že článok 17 ods. 2 šiestej smernice stanovuje explicitným a presným spôsobom zásadu odpočítania súm fakturovaných ako DPH za tovary dodané alebo služby poskytnuté platiteľovi dane v rozsahu, v akom sú tieto tovary alebo služby použité na účely jeho zdaniečných plnení.

83 Zásada práva na odpočet DPH je však podmienená derogatívnemu ustanoveniu uvedenému v článku 17 ods. 6 šiestej smernice a najmä v jeho druhom pododseku. V tejto súvislosti, keďže žiadny z návrhov predložených Komisiou Rade podľa článku 17 ods. 6 prvého pododseku šiestej smernice nebol Radou prijatý, členské štáty sú stále oprávnené zachovávať svoju právnu úpravu v oblasti vylúčenia práva na odpočet existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice (rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-345/99, Zb. s. I-4493, bod 19, ako aj z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, Zb. s. I-81, bod 44).

84 Hoci v zásade je úlohou vnútroštátneho súdu, aby určil obsah právnej úpravy platnej k dátumu stanovenému aktom Spoločenstva, Súdny dvor môže poskytnúť kritériá na výklad pojmu Spoločenstva, ktorý predstavuje referenčný pojem pre uplatnenie výnimky zo všeobecnej právnej úpravy Spoločenstva na vnútroštátnu právnu úpravu existujúcu k stanovenému dátumu (rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 40).

85 V tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že nie každé vnútroštátne opatrenie prijaté po takto stanovenom dátume je len z tohto dôvodu automaticky vylúčené z uplatnenia výnimky zavedenej predmetným aktom Spoločenstva (rozsudok Holböck, už citovaný, bod 41). Pokiaľ právna úprava členského štátu mení po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice pôsobnosť existujúcich vylúčení tým, že ich obmedzuje a približuje sa tak cieľu šiestej smernice, je potrebné považovať túto právnu úpravu za úpravu, na ktorú sa vzťahuje výnimka stanovená v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice a za úpravu neporušujúcu článok 17 ods. 2 tejto smernice (pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22, ako aj Metropol a Stadler, už citovaný, bod 45).

86 Naopak, vnútroštátna právna úprava nepredstavuje výnimku povolenú článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice a porušuje článok 17 ods. 2 tejto smernice, ak má za účel po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice rozšíriť pôsobnosť existujúcich vylúčení, vzťahuje sa tým od cieľa tejto smernice (pozri rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-40/00, Zb. s. I-4539, bod 17, ako aj Metropol a Stadler, už citovaný, bod 46).

87 V dôsledku toho je potrebné konštatovať, že na ustanovenie, ktoré je vo svojej podstate zhodné so skoršou právnou úpravou, alebo ktoré sa obmedzuje na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skoršej právnej úprave, sa vzťahuje výnimka uvedená v článku 17 ods. 6 šiestej smernice. Naopak, právnu úpravu, ktorá vychádza z odlišnej logiky ako skoršie právo a zavádza nové postupy, nemožno postaviť na roveň právnej úprave existujúcej k dátumu zvolenému predmetným aktom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 63, a analogicky rozsudok Holböck, už citovaný, bod 41).

88 Šiesta smernica sa v Rakúskej republike stala účinnou k dátumu pristúpenia tohto štátu k Európskej únii, teda k 1. januáru 1995. Je to teda tento dátum, ktorý je relevantný na účely uplatnenia článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice, pokiaľ ide o tento členský štát.

89 Vnútroštátny súd spresnil, že k dátumu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice pre

Rakúsku republiku mal § 12 ods. 2 body 1 a 2 písm. a) UStG 1994 za účinok, že odpodet DPH bol priznávaný iba na čas budovy používanú na účely podnikania a nie na tú časť, ktorá bola používaná na súkromné účely bývania.

90 Podľa uvedeného súdu z § 12 ods. 2 bodu 1 UStG 1994 vyplýva, že keď sa táto právna úprava stala účinnou, plnenia súvisiace s výstavbou budov boli považované za plnenia vykonané v prospech podniku iba v rozsahu, v akom odplata, ktorá sa ich týkala, predstavovala prevádzkové náklady alebo náklady na účely podnikania.

91 V dôsledku toho sa zdá, že v momente nadobudnutia účinnosti šiestej smernice rakúske právo v podstate obmedzovalo možnosť zahrnúť budovu na zmiešané používanie do majetku podniku, iba na časť budovy používanú na účely podnikania.

92 Vnútroštátny súd tiež poznamenal, že AbgÄG 1997 na jednej strane zmenil § 12 ods. 2 bod 1 UStG 1994 v tom zmysle, že budovy na zmiešané používanie mohli byť v celom rozsahu zahrnuté do majetku podniku, a na druhej strane zaviedol v § 6 ods. 1 bod 16 v spojení s § 6 ods. 2 a § 12 ods. 3 UStG 1994, že používanie častí budovy na súkromné účely bývania predstavuje „plnenie oslobodené od dane“ v zmysle článku 13 bod B písm. b) prvého pododseku šiestej smernice, vylučujúc odpodety.

93 Preto je potrebné prijať záver, že hoci nemôže byť vylúčené že zabezpečujú v podstate zhodné výsledky, stará a nová právna úprava vychádzajú z odlišnej logiky a zaviedli odlišné postupy, z čoho vyplýva, že nová právna úprava nemôže byť stotožňovaná s právnou úpravou existujúcou k dátumu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice.

94 V tejto súvislosti je irelevantné, ako to poznamenala generálna advokátka v bode 77 jej návrhov, či vnútroštátny zákonodárca pristúpil k zmene skoršej vnútroštátnej právnej úpravy vychádzajúcej zo správneho, alebo nesprávneho výkladu práva Spoločenstva.

95 Nakoniec, pokiaľ ide o otázku, či sa zmena § 12 ods. 2 bod 1 UStG 1994 prostredníctvom AbgÄG 1997 dotýka tiež uplatniteľnosti článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice na § 12 ods. 2 bod 2 písm. a) UStG 1994, ktorého sa legislatívne zmeny nedotkli, je potrebné konštatovať, že odpoveď závisí od vzájomnej závislosti alebo autonómnosti predmetných vnútroštátnych ustanovení.

96 Pokiaľ bod 2 písm. a) § 12 ods. 2 UStG 1994 nemôže byť uplatňovaný nezávisle od bodu 1 tohto istého § 12 ods. 2, nezlučiteľnosť uvedeného bodu 1 ovplyvní v dôsledku toho tiež uvedený bod 2 písm. a). Pokiaľ však ide o ustanovenie, ktoré sa môže uplatňovať nezávisle, ktoré existovalo pri nadobudnutí účinnosti šiestej smernice a ktoré odvtedy nebolo zmenené, uplatňuje sa na toto ustanovenie výnimka uvedená v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice.

97 Určiť dosah predmetných vnútroštátnych ustanovení prislúcha vnútroštátnemu súdu.

98 Vzhľadom na vyššie uvedené je na tretiu a štvrtú otázku potrebné odpovedať, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať tak, že výnimka, ktorú uvádza, sa neuplatňuje na vnútroštátne ustanovenie, ktoré mení právnu úpravu existujúcu k dátumu nadobudnutia účinnosti tejto smernice, ktoré vychádza z odlišnej logiky než logika skoršej právnej úpravy a ktoré zavádza nové postupy. V tejto súvislosti je irelevantné, či vnútroštátny zákonodarca pristúpil k zmene skoršej vnútroštátnej právnej úpravy, vychádzajúc zo správneho, alebo nesprávneho výkladu práva Spoločenstva. Otázka, či takáto zmena vnútroštátneho ustanovenia ovplyvňuje, vzhľadom na uplatniteľnosť článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice, tiež iné vnútroštátne ustanovenie, závisí od vzájomnej závislosti alebo autonómnosti predmetných vnútroštátnych ustanovení, čo prislúcha posúdiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

99 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, neodporujú všeobecnej zásade práva Spoločenstva, zásade rovnosti zaobchádzania, tým, že tieto ustanovenia môžu platiťom dane udeliť finančnú výhodu v porovnaní s osobami, ktoré nie sú platiťmi dane, a v porovnaní s platiťmi dane, ktorí používajú svoje nehnuteľnosti iba na súkromné účely bývania, prostredníctvom mechanizmu práva na úplný a okamžitý odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej na vstupe za výstavbu nehnuteľnosti na zmiešané používanie a neskoršie postupne rozvrhnuté vyrubenie tejto dane zo súkromného používania tejto nehnuteľnosti.

2. Článok 87 ods. 1 ES sa má vykladať tak, že mu neodporuje vnútroštátne opatrenie preberajúce článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388, ktoré stanovuje, že právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej na vstupe je obmedzené na platiťov dane, ktorí poskytujú zdaniteľné plnenia, s výnimkou platiťov dane, ktorí poskytujú iba plnenia oslobodené od dane, v rozsahu, v akom toto vnútroštátne opatrenie môže udeľovať finančnú výhodu iba platiťom dane poskytujúcim zdaniteľné plnenia.

3. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388 sa má vykladať tak, že výnimka, ktorú uvádza, sa neuplatňuje na vnútroštátne ustanovenie, ktoré mení právnu úpravu existujúcu k dátumu nadobudnutia účinnosti tejto smernice, ktoré vychádza z odlišnej logiky než logika skoršej právnej úpravy a ktoré zavádza nové postupy. V tejto súvislosti je irelevantné, či vnútroštátny zákonodarca pristúpil k zmene skoršej vnútroštátnej právnej úpravy, vychádzajúc zo správneho, alebo nesprávneho výkladu práva Spoločenstva. Otázka, či takáto zmena vnútroštátneho ustanovenia ovplyvňuje, vzhľadom na uplatniteľnosť článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice 77/388, tiež iné vnútroštátne ustanovenie, závisí od vzájomnej závislosti alebo autonómnosti predmetných vnútroštátnych ustanovení, čo prislúcha posúdiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.