

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 19. júla 2012 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – ?lánok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a b), ?lánok 11 A ods. 1 písm. c) a ?lánok 17 ods. 2 – ?as? investi?ného majetku patriaceho podniku – Prechodné používanie na súkromné ú?ely – Vykonanie trvalej prestavby tohto majetku – Zaplatenie DPH za trvalú prestavbu – Právo na odpo?et“

Vo veci C-334/10,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 11. júna 2010 a doru?ený Súdnemu dvoru 12. júla 2010, ktorý súvisí s konaním:

**X**

proti

**Staatssecretaris van Financiën,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Safjan, M. Ileši?, E. Levits a J.-J. Kasel (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- holandská vláda, v zastúpení: C. M. Wissels a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 1. marca 2012,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) a b), ?lánku 11 A ods. 1 písm. c) a ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES Rady z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18, ?alej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi X (?alej len „zdanite?ná osoba“), združením

osôb, ktoré je platiteľom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), a Staatssecretaris van Financiën vo veci odporúča DPH, ktorú táto zdaniteľná osoba zaplatila na vstupe za náklady týkajúce sa prestavby trvalého charakteru s cieľom dočasného použitia investičného majetku patriaceho podniku zo strany zdaniteľnej osoby na súkromné účely.

## Právny rámec

3 Podľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice:

„Za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [ak – *neoficiálny preklad*] [DPH] za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná;

b) bezplatné [bezodplatné – *neoficiálny preklad*] poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely.

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení odseku 1 za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu hospodárskej súťaže.“

4 Článok 11 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice stanovuje:

„A) Na území štátu

1. Zdaniteľným základom je:

...

c) v prípade poskytovania služieb podľa článku 6 ods. 2 úplné náklady na služby poskytované zdaniteľnou osobou“.

5 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, zdaniteľná osoba má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou [daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]“.

## Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zdaniteľná osoba je združením osôb bez právnej subjektivity v podobe verejnej obchodnej spoločnosti, ktorú tvoria dve fyzické osoby. V roku 2000 zdaniteľná osoba prevádzkovala veľkoobchod s autolakmi. Dvaja zakladatelia zdaniteľnej osoby v roku 1999 nadobudli sklad, ktorý ihneď začali používať v rámci svojej podnikateľskej činnosti.

7 Začiatkom roku 2000 sa časť podkrovia skladu prebudovala na dočasné bývanie oboch spoločníkov a ich detí až do avizovaného odovzdania bytu nachádzajúceho sa vedľa budovy skladu. Na tento účel boli vybudované dve strešné okná, hala, kúpeľňa a toaleta. Za tieto práce

bola vyfakturovaná DPH.

8 Počas a po dokončení týchto prác sa podnik používal 23 mesiacov ako byt zdaniteľnej osoby. Následne sa podnik po jeho prebudovaní používal na pôvodne stanovený účel, a to pre potreby podniku ako kancelária a školiaca miestnosť.

9 Zdaniteľná osoba si odpísala DPH z titulu nákladov na prebudovanie. Daňový orgán rozhodol, že tento odpis bol neoprávnený s výnimkou DPH fakturovanej za prebudovanie kúpeľne a toalety, keďže zdaniteľná osoba mohla dokázať, že prebudovanie týchto priestorov slúžilo aj na firemné účely podniku.

10 Zdaniteľná osoba podala voči tomuto rozhodnutiu žalobu. Prvostupňový súd rozhodol, že práce spojené s prebudovaním strešných okien a haly sa realizovali len na účely bývania a nikdy nebolo plánované alebo dokázané, že práce sa uskutočnili pre potreby podniku, čo znamená, že nevzniklo právo na odpis.

11 Ten istý súd rozhodol, že zdaniteľná osoba nemá právo na odpis na základe článku 17 šiestej smernice, keďže prebudované priestory sa nepoužívali na účely zdaniteľných plnení. Navyše článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice sa neuplatní z dôvodu, že práce spojené s prestavbou treba považovať za poskytnutie služieb a v tejto súvislosti nemožno tvrdiť, že išlo o „používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely iné ako podnikateľské“. Napokon článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. b) šiestej smernice sa takisto neuplatní, pretože toto ustanovenie vylučuje služby, ktoré nevykonala sama zdaniteľná osoba.

12 Na podporu svojho kasačného opravného prostriedku podaného na Hoge Raad der Nederlanden zdaniteľná osoba uvádza, že vo veci samej sa uplatní článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) alebo b) šiestej smernice. V tejto súvislosti tvrdí, že dočasne používala majetok predstavujúci časť podnikateľských aktív na iné účely ako podnikateľské, čo podľa tohto ustanovenia možno považovať za zdaniteľné plnenie. Zdaniteľný základ plnení zodpovedá sume výdavkov vynaložených zdaniteľnou osobou na účely poskytnutia služieb, ku ktorým patria nielen obstarávacie náklady, ale aj náklady na údržbu a vylepšenie. Keďže tieto náklady sú súčasťou zdaniteľného základu z titulu používania na súkromné účely, je na základe zásady neutrality možné okamžité a úplné odpísanie nielen DPH z titulu obstarávacích nákladov, ale aj DPH z titulu nákladov na údržbu a vylepšenie.

13 Tento súd spresňuje, že vo veci samej je preukázané, že sklad sa po nadobudnutí používal pre potreby podniku. Takisto sa preukázalo, že od určitého času sa časť tohto skladu prechodne používala na súkromné účely a že výlučne na účel takéhoto používania boli v sklade vykonané práce. Účastníci konania sa nevyjadrili k otázke, či bola zdaniteľnej osobe vyfakturovaná DPH pri nadobudnutí skladu a súdy nižšieho stupňa k tejto otázke tiež nezaujali stanovisko. Vnútroštátny súd považuje za potrebné preskúmať obidve uvedené možnosti.

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

„1. Má zdaniteľná osoba, ktorá na svoje súkromné účely prechodne používa časť investičného majetku patriaceho jej spoločnosti – podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) a písm. b), článku 11 A ods. 1 písm. c), ako aj článku 17 ods. 2 šiestej smernice –, právo na odpis nákladov na úpravy trvalého charakteru, ktoré uskutočnila výlučne na súkromné účely?

2. Zmenila by sa odpoveď na túto otázku, ak by bola zdaniteľnej osobe pri získaní investičného majetku vyfakturovaná daň z pridanej hodnoty, ktorú si táto osoba už odpísala?“

## O prejudiciálnych otázkach

15 Týmito otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a b), článok 11 A ods. 1 písm. c) a článok 17 ods. 2 šiestej smernice majú vykladať v tom zmysle, že jednak zdaniteľná osoba, ktorá na svoje súkromné účely prechodne používa časť investičného majetku patriaceho jej podniku, má na základe týchto ustanovení právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z titulu nákladov za vykonanie prestavby trvalého charakteru na tomto majetku, hoci sa táto prestavba uskutočnila s cieľom takéhoto používania na súkromné účely a jednak, že toto právo na odpočet existuje bez ohľadu na skutočnosť, či pri nadobudnutí investičného majetku, na ktorom sa vykonala uvedená prestavba, bola zdaniteľnej osobe vyfakturovaná DPH a či si túto daň zdaniteľná osoba odpočítala.

16 S cieľom odpovedať na tieto otázky treba najprv spresniť, že vnútroštátny súd spresnil, že prejednávany spor sa obmedzuje len na právo na odpočet súvisiace s prácami na prestavbu majetku patriaceho podniku a konkrétne s trvalým vybudovaním dvoch strešných okien a haly. Tieto prestavby môžu z dôvodov uvádzaných generálnou advokátkou v bodoch 59 až 63 jej návrhov byť považované za vytvorenie osobitného investičného majetku.

17 Po druhé treba pripomenúť, že z judikatúry vyplýva, že je to nadobudnutie majetku zdaniteľnou osobou, ktorá ako taká vykonáva svoju činnosť, čo určuje pôsobnosť systému DPH a tým aj mechanizmu odpočtu. Skutočné alebo plánované používanie majetku určuje len rozsah pôvodného odpočtu, na ktorý má zdaniteľná osoba právo podľa článku 17, a rozsah prípadných opráv počas nasledujúcich období (rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 15). Naopak, ak zdaniteľná osoba nadobudne majetok výlučne na súkromné účely, koná v zmysle šiestej smernice ako súkromná osoba, a nie ako zdaniteľná osoba (rozsudok zo 6. mája 1992, de Jong, C-20/91, Zb. s. I-2847, bod 17).

18 Treba teda preskúmať, do akej miery, v situácii, o akú ide vo veci samej, možno uznať, že zdaniteľná osoba konala „ako takáto zdaniteľná osoba“, ak uskutočnila na majetku úpravy trvalého charakteru, ktoré umožnili vytvorenie nového investičného majetku.

19 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že práve zámer zdaniteľnej osoby používať tovar alebo službu pre potreby podniku, ktorý je potvrdený objektívnymi okolnosťami, umožňuje určiť, či v momente uskutočnenia plnenia na vstupe táto zdaniteľná osoba koná v postavení takejto zdaniteľnej osoby a musí mať teda právo na odpočet splatnej alebo zaplatenej DPH za tieto tovary alebo služby (pozri v tomto zmysle rozsudky Lennartz, už citovaný, bod 8, a z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, bod 34).

20 Pokiaľ ide o zámer zdaniteľnej osoby v konaní vo veci samej treba konštatovať, že na jednej strane, ako vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, daňová správa rozhodla, že strešné okná a hala na rozdiel od iných prvkov slúžiacich na prestavbu časti skladu na byt boli vybudované výlučne na súkromné účely.

21 Na druhej strane, ako správne uviedla generálna advokátka v bode 88 návrhov, v uvedenom vnútroštátnom rozhodnutí sa zároveň konštatuje, že od začiatku prestavby používanie prebudovanej časti skladu na účely bývania bolo plánované len na obmedzený čas. Navyše z rozsudku prvostupňového súdu vyplýva, že od začiatku bolo známe, že táto časť skladu bude neskôr prestavaná s cieľom používať ju výlučne pre potreby podniku ako kanceláriu a školiacu miestnosť.

22 Z konania vo veci samej však jednoznačne nevyplýva, že v okamihu vykonania spornej

prestavby bolo zámerom zdaniteľnej osoby používať prestavanú časť výlučne na súkromné účely.

23 Pokiaľ ide o objektívne okolnosti, ktoré možno zohľadniť pri posúdení, či zdaniteľná osoba v danom prípade nadobudla tovar na účely výkonu svojej podnikateľskej činnosti, treba pripomenúť, že k týmto okolnostiam patrí najmä charakter uvedeného tovaru a obdobie, ktoré uplynulo medzi nadobudnutím tovaru a jeho používaním na účely výkonu podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok Lennartz, už citovaný, bod 21).

24 Je pravda, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby zistil skutkový stav v konkrétnom prípade, Súdny dvor mu však môže poskytnúť akékoľvek usmernenie týkajúce sa výkladu práva, ktoré mu môže pomôcť pri rozhodnutí sporu.

25 Z tohto hľadiska treba najprv uviesť, že pokiaľ ide o charakter investičného majetku, o ktorý ide vo veci samej, a to strešné okná a halu, nemožno poprieť skutočnosť, že obe môžu byť v zásade používané tak na súkromné účely, ako aj na firemné účely.

26 Následne v rozsahu, v akom investičný majetok, o ktorý ide vo veci samej, zostal na tom istom mieste v nezmenenom stave po zmene využívania časti skladu dočasne používaného na bývanie, sa možno domnievať, že tento majetok bol neskôr používaný pre potreby podniku. To platí tým viac, že tento majetok je súčasťou nehnuteľnosti, ktorá v celosti patrí podniku.

27 Napokon obdobie 23 mesiacov, počas ktorého sa investičný majetok, o ktorý ide vo veci samej, rovnako ako iné tovary, ktoré sa využili pri prebudovaní časti skladu na účely bývania, použil výlučne na súkromné účely, možno vzhľadom na trvalý charakter tohto majetku, ako aj predpokladanú dĺžku jeho používania považovať za okolnosť, z ktorej možno vyvodiť záver, že zámerom zdaniteľnej osoby bolo používať tento tovar pre potreby podniku.

28 Za predpokladu, že by vo veci samej vnútroštátny súd dospel k záveru, že v okamihu, kedy vznikli náklady na spornú prestavbu, nebolo zámerom zdaniteľnej osoby používať investičný majetok vytvorený prestavbou pre potreby podniku, nemohlo by byť zdaniteľnej osobe priznané právo na odpočet DPH súvisiacej s prestavbou.

29 Naproti tomu v prípade, že by vnútroštátny súd vzhľadom na usmernenia Súdneho dvora týkajúce sa výkladu musel konštatovať, že zdaniteľná osoba mala v úmysle používať sporný investičný majetok pre potreby podniku, musel by ešte posúdiť tri okolnosti.

30 Po prvé, ako uviedla generálna advokátka v bode 67 svojich návrhov, treba posúdiť, či skutočnosť, že investičný majetok sa v prvej fáze používa výlučne na súkromné účely a v druhej fáze výlučne pre potreby podniku môže brániť vzniku práva na odpočet.

31 Ako už Súdny dvor rozhodol, skutočnosť, že tovar nadobudnutý na podnikateľské účely sa okamžite nepoužíva na tento účel, v zásade nemôže spochybniť právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok Lennartz, už citovaný, body 14 a 15).

32 Výklad, podľa ktorého pôvodné používanie majetku patriaceho podniku výlučne na súkromné účely a následne používanie výlučne pre potreby daného podniku nemôže mať vplyv na právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, okrem toho je v súlade so zásadou daňovej neutrality, o ktorú sa opiera spoločný systém DPH.

33 Ako totiž vyplýva z judikatúry týkajúcej sa investičného majetku na zmiešané použitie, ktoré sa s postupom času mení, akýkoľvek odchylný výklad by mohol mať za následok, že odpočet DPH zaplatenej na vstupe by bol zdaniteľnej osobe odmietnutý pri neskoršom zdaťovanom

podnikateľskom používaní, napriek pôvodnej vôli zdaniteľnej osoby zahrnúť sporný majetok v celom rozsahu do majetku podniku, vzhľadom na budúce plnenia. V takejto situácii by zdaniteľná osoba nebola v celom rozsahu oslobodená od daňového zaťaženia uplatniteľného na majetok používaný na účely svojej podnikateľskej činnosti a zdanenie jej podnikateľských činností by so sebou prinášalo dvojité zdanenie v rozpore so zásadou daňovej neutrality vlastnej spoločnému systému DPH, do ktorého zapadá šiesta smernica (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. apríla 2009, Puffer, C-460/07, Zb. s. I-3251, body 45 a 46).

34 Z toho vyplýva, že také používanie, o aké ide vo veci samej, možno v zmysle judikatúry považovať za zmiešané používanie investičného majetku patriaceho podniku.

35 Po druhé s cieľom určiť, či si zdaniteľná osoba môže odpísať celú DPH zaplatenú na vstupe, treba preskúmať, v akom rozsahu možno uznať, že investičný majetok, o aký ide vo veci samej, t. j. strešné okná a hala sa používali pre potreby zdaniteľných plnení realizovaných zdaniteľnou osobou.

36 V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd odvoláva predovšetkým na dve ustanovenia.

37 Čo sa týka na jednej strane článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice, treba uviesť, že podľa tohto ustanovenia používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného použitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami sa považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu.

38 Ak sa vychádza z predpokladu, že sporný investičný majetok patrí ako celok podniku, potom jeho používanie na súkromné účely sa musí považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice a ako také ho zdaniť.

39 Pokiaľ ide na druhej strane o eventuálne uplatnenie článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. b) šiestej smernice na situáciu, o akú ide vo veci samej, postačí uviesť, že toto ustanovenie sa nevzťahuje na majetok patriaci podniku, ale na poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami.

40 V rozsahu, v akom vo veci samej pri plnení na výstupe uskutočnenom zdaniteľnou osobou, ako vyplýva z bodu 37 tohto rozsudku, ide o používanie majetku patriaceho podniku na súkromné účely zdaniteľnej osoby, nemožno uplatniť článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. b) šiestej smernice v situácii, o akú ide vo veci samej.

41 Po tretie treba spresniť, že skutočnosť, že pri majetku patriaceho podniku, do ktorého bol trvalo zabudovaný sporný investičný majetok, a to strešné okná a hala, vzniklo, resp. nevzniklo právo na odpis, nevyplýva na možnosť odpísania DPH v súvislosti s týmto investičným majetkom.

42 Táto skutočnosť totiž má vplyv len na výpočet zdaniteľného základu plnenia na vstupe uskutočneného zdaniteľnou osobou. Vo veci samej v prípade, že zdaniteľnej osobe bola fakturovaná DPH pri kúpe skladu, bude do zdaniteľného základu za používanie skladu na súkromné účely zahrnutá časť nákladov za nadobudnutie skladu a náklady na prestavbu. Naopak v prípade, že zdaniteľnej osobe nebola fakturovaná DPH pri nadobudnutí skladu, budú do zdaniteľného základu za používanie časti tohto skladu na súkromné účely zahrnuté len náklady na prestavbu.

43 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené otázky odpovedať, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a b), článok 11 A ods. 1 písm. c) a článok 17 ods. 2 šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane zdaniteľná osoba, ktorá na svoje súkromné účely

dočasne používa čas investičného majetku patriaceho jej podniku, má na základe týchto ustanovení právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe z titulu nákladov vynaložených na trvalú prestavbu tohto majetku, hoci sa táto prestavba uskutočnila s cieľom takéhoto dočasného používania na súkromné účely, a že na druhej strane toto právo na odpočet existuje bez ohľadu na skutočnosť, či pri nadobudnutí investičného majetku, na ktorom sa vykonala uvedená prestavba, bola zdaniteľnej osobe vyfakturovaná DPH a či si túto daň zdaniteľná osoba odpočítala.

## O trovách

44 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 Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

**Článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) a b), článok 11 A ods. 1 písm. c) a článok 17 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa majú vykladať v tom zmysle, že na jednej strane zdaniteľná osoba, ktorá na svoje súkromné účely dočasne používa čas investičného majetku patriaceho jej podniku, má na základe týchto ustanovení právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe z titulu nákladov vynaložených na trvalú prestavbu tohto majetku, hoci sa táto prestavba uskutočnila s cieľom takéhoto dočasného používania na súkromné účely, a že na druhej strane toto právo na odpočet existuje bez ohľadu na skutočnosť, či pri nadobudnutí investičného majetku, na ktorom sa vykonala uvedená prestavba, bola zdaniteľnej osobe vyfakturovaná DPH a či si túto daň zdaniteľná osoba odpočítala.**

Podpisy

\* Jazyk konania: holandčina.