

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBS

prednesené 20. januára 2005 (1)

Vec C-434/03

P. Charles a T. S. Charles-Tijmens

proti

Staatssecretaris van Financiën

1. V tejto veci holandský Hoge Raad (Najvyšší súd) žiada Súdny dvor o objasnenie určitých aspektov pravidiel odpočtu DPH na vstupe a ich úprav v prípade, keď je investičný majetok použitý čiastočne na účely zdaniteľných plnení(2) na výstupe a čiastočne na osobné účely.

2. Tento súd si v zásade želá vedieť, či vnútroštátne pravidlo, ktoré neumožňuje považovať také tovary v celom rozsahu za majetok podniku, pričom ich osobné použitie je považované za poskytovanie služieb za úhradu, je v súlade s právom Spoločenstva.

Ustanovenia práva Spoločenstva o DPH

Základné ustanovenia

3. Podstata systému DPH je uvedená v článku 2 prvej smernice o DPH:(3)

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažný daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.

Spoločný systém dane z pridanej hodnoty sa uplatňuje až po a vrátane maloobchodného stupňa.“

4. Teda v uvedenom systéme po sebe nasledujúcich uplatňovaní dane a odpočtov dane nezostáva hospodársky subjekt zaťažný daňou z pridanej hodnoty v prípade tovarov a služieb, ktoré nadobúda na podnikateľské účely. Po maloobchodnom stupni – a pre všetky plnenia mimo oblasti podnikania – sa však neuplatňuje a ani neodpočítava žiadna DPH.

5. Podrobnejšie pravidlá sú obsiahnuté v šiestej smernici o DPH.(4)

6. Rozsah uplatňovania DPH je definovaný v článku 2, podľa ktorého plnenia podliehajúce DPH zahŕňajú „dodávku tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*]“ a dovoz tovarov.

7. Platiteľ dane je definovaný v článku 4 ods. 1 ako osoba, ktorá vykonáva hospodársku činnosť, odhliadajúc od jej účelu a výsledku. Hospodárskymi činnosťami sú podľa článku 4 ods. 2 „všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby“, spolu s „využívaním hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich [príjmu z neho – *neoficiálny preklad*] na nepretržitom základe“.

8. Podstatné náležitosti práva na odpust sú uvedené v článku 17 šiestej smernice. Článok 17 ods. 2 uvádza: „Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpustiť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť: a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]...“ Uvedený nárok vzniká, v súlade s článkom 17 ods. 1 v prípade vyrubenia odpustiteľnej dane.

9. Právo na odpustenie totiž vzniká iba pri tovaroch a službách použitých na účely zdaniteľných plnení, podobné právo neexistuje, ak sú tovary a služby použité na účely plnení oslobodených od dane, teda tých plnení, ktoré sú uvedené najmä v článku 13 smernice, alebo na účely takých plnení, ktoré patria celkom mimo rozsahu uplatňovania DPH, ako sú plnenia, ktoré nie sú uskutočňované za úhradu alebo nie sú uskutočňované platiteľom dane ako takým najmä v rámci hospodárskej činnosti v zmysle článku 4.

Problémy „kombinovaného“ použitia

10. Množstvo ustanovení sa zaoberá aspektmi ťažkostí, ktoré by mohli vyplynúť zo skutočnosti, že z akéhokoľvek dôvodu zdaňované dodávky tovarov alebo služieb dodané platiteľovi dane môžu byť použité sčasti na účely zdaniteľných plnení na výstupe a sčasti na iné účely. Je jasné, že v takých situáciách je dôležité dodržiavať rozlíšenie medzi zdaniteľnými a inými plneniami a vzájomnú zhodu medzi odpusteniami dane na vstupe a výberom dane na výstupe.

11. Uvedené ustanovenia sa zaoberajú dvoma typmi „zmiešaného“ použitia. Na jednej strane existujú situácie, v ktorých platiteľ dane nadobúda dodávky v priebehu svojej podnikateľskej činnosti a používa ich sčasti na podnikateľské a sčasti na iné ako podnikateľské účely. Na druhej strane existujú situácie, v ktorých podnik uskutočňuje tak výstupy, ktoré sú zdaniteľnými plneniami, ako aj výstupy, ktoré nimi nie sú.

12. Preto predovšetkým v súvislosti s osobným použitím majetku podniku a porovnateľnými situáciami článok 5 ods. 6 šiestej smernice stanovuje: „Aplikácia [Použitie – *neoficiálny preklad*] tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív [majetku podniku – *neoficiálny preklad*] osoby podliehajúcej dani [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] touto osobou [týmto platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] na účely jej [jeho – *neoficiálny preklad*] osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] alebo na účely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] jej [jeho – *neoficiálny preklad*] zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii [bezodplatné poskytnutie – *neoficiálny preklad*] alebo jeho aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti [časť – *neoficiálny preklad*] bola úplne alebo čiastočne odpustiteľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu. Avšak aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely osoby podliehajúcej dani [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*]

] sa za poskytnutie tovaru za úhradu považova? nebude.“

13. Obdobne, ?o sa týka služieb, ?lánok 6 ods. 2 stanovuje: „Za poskytovanie služieb za úhradu sa bude považova?:

a) používanie tovaru predstavujúceho ?as? podnikateľských aktív [majetku podniku – *neoficiálny preklad*] na účely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] alebo jej [jeho – *neoficiálny preklad*] zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [v prípadoch, keď – *neoficiálny preklad*] da? z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpodátná;

b) bezplatné [bezodplatné – *neoficiálny preklad*] poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*] pre jej [jeho – *neoficiálny preklad*] vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej [jeho – *neoficiálny preklad*] zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej [jeho – *neoficiálny preklad*] podnikateľské účely.

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže [hospodárskej súťaže – *neoficiálny preklad*].“

14. Okrem teda uvedenej možnosti odchýlky v prípade ?lánku 6 ods. 2 uvedené dve ustanovenia znamenajú, že keď platiteľ dane dodáva sám sebe tovary alebo služby zo svojho podniku, ale na iné použitie ako na podnikateľské účely, odpodáť si da? na vstupe z dodávok, ktoré na uvedený účel získal, musí v skutočnosti sám od seba vybra? DPH z tohto plnenia.

15. Základ dane je v takých prípadoch určený v súlade s ?lánkom 11 písm. A ods. 1, v súlade s ktorým to má byť:

„...“

b) v prípade poskytovania tovaru podľa ?lánku 5(6)... nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, režijná cena stanovená v ?ase dodávky;

c) v prípade poskytovania služieb podľa ?lánku 6(2) úplné náklady na služby poskytované osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane – *neoficiálny preklad*];

...“

16. Po druhé, ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice sa zaoberá situáciami, keď sú tovary alebo služby používané platiteľom dane tak na účely plnení, pri ktorých je DPH odpodátná, ako aj pri ktorých odpodátná nie je. V takých prípadoch v súlade s prvým pododsekom „je povolené odráta? iba tú ?as? dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení“.

17. Podľa druhého pododseku uvedenú ?as? treba v zásade určiť v súlade s ?lánkom 19 – ktorý ju definuje v zásade ako zlomok, kde v ?itateli je obrat plnení s odpodátom DPH a v menovateli je celkový obrat.(5)

18. Navyše, ?lánok 20 šiestej smernice umožňuje úpravu sumy odpodáť dane na vstupe, keď je to primerané:

„1. Pôvodné odpodáťné ?iastky treba vyrovna? [upravi? – *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde [najmä v prípadoch, keď – *neoficiálny preklad*]:

a) odpodáťaná ?iastka bola vyššia alebo nižšia, na [než na – *neoficiálny preklad*] akú má

da?ovník [platíte? dane – *neoficiálny preklad*] nárok;

b) po predložení da?ového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpo?ítate?nej sumy...

2. V prípade investí?ných tovarov [investí?ného majetku – *neoficiálny preklad*] sa vyrovnanie [úprava – *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ro?ná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava sa má vykona? na základe odchýliek [rozdielov – *neoficiálny preklad*] v odpo?toch dane za jednotlivé roky [jednotlivé nasledujúce roky – *neoficiálny preklad*] v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

...

Pokia? ide o nehnute?nosti obstarané ako investí?ný majetok, môže sa obdobie úpravy pred?ži? až do 10 rokov [znenie návrhov uvádza 20 rokov, smernica však uvádza 10 rokov – poznámka prekladate?a].

...“

„Prechodné“ ustanovenia týkajúce sa výnimiek z odpo?tov

19. ?lánok 17 ods. 6 šiestej smernice stanovuje, že Rada rozhodujúca jednomyse?ne na návrh Komisie rozhodne, aké výdavky nesp??ajú podmienky na odpo?et dane z pridanej hodnoty, ale konkretizuje, že da? sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednozna?ne do podnikateľských výdavkov, ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

20. Aby sa pokryla situácia do rozhodnutia Rady, ?lánok 17 ods. 6 druhý pododsek stanovuje: „Pokia? hore uvedené pravidlo nenadobudne platnos?, ?lenské štáty si môžu ponecha? všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [aj po nadobudnutí ú?innosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*]“.

21. Predmetné pravidlá v skuto?nosti neboli prijaté, ?iže prechodné ustanovenie zostáva uplatnite?né.

22. Bezprostredne pred nadobudnutím ú?innosti šiestej smernice bola základom právnej úpravy DPH vtedajších ?lenských štátov (vrátane Holandska) druhá smernica.(6)?lánok 11 uvedenej smernice konkrétne stanovoval:

„1. Pokia? sú tovary a služby používané platiteľom dane na účely jeho podnikania, platíte? dane je oprávnený odpo?íta? si od dane, ktorú je povinný zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty vo?i nemu uplatnenú oh?adom jemu dodaných tovarov alebo oh?adom jemu poskytnutých služieb;

...

4. Ur?ité tovary a ur?ité služby môžu byť vylú?ené z režimu odpo?tov, najmä také, ktoré možno považova? za výlu?ne alebo ?iasto?ne používané pre osobné potreby platite?a dane alebo jeho zamestnancov.“ [*neoficiálny preklad*]

23. ?lánok 11 ods. 1 bol teda predchodcom ?lánku 17 ods. 2 šiestej smernice(7) a ?lánok 11 ods. 4 sledoval podobný cie?, ako je cie? sledovaný ?lánkom 5 ods. 6 a ?lánkom 6 ods. 2 šiestej smernice, hoci v odlišných pojmoch.

Holandská uplatniteľná právna úprava

24. V Holandsku je DPH upravená vo Wet op de Omzetbelasting (Zákon o dani z obratu) z roku 1968 a jeho vykonávacím nariadením Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. Hoge Raad vysvetľuje ich fungovanie nasledujúcim spôsobom.

25. Podľa ?lánku 2 a ?lánku 15 ods. 1 zákona z roku 1968 si môže hospodársky subjekt odpočítať DPH, ktorú zaplatil za tovary alebo služby dodané iným hospodárskym subjektom v rozsahu, v akom sú uvedené dodávky využívané v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Akonáhle sú teda tovary alebo služby používané tak na podnikateľské, ako aj nepodnikateľské (najmä osobné) účely, odpočet nie je možný v rozsahu použitia na nepodnikateľské účely.

26. ?lánok 15 ods. 4 zákona stanovuje, že pomer medzi použitím na podnikateľské a nepodnikateľské účely musí byť stanovený v okamihu, keď je možné tovary alebo služby použiť. ?lánok 12 ods. 3 Uitvoeringsbeschikking založený na ?lánku 15 ods. 6 zákona stanovuje, že v daňovom priznaní za posledné zdaňované obdobie daňového roka má byť odpočítaná daň prepočítaná na základe údajov za celý daňový rok. Nie sú možné žiadne ďalšie výpočty alebo úpravy odpočtu a zákon ani neupravuje následné vyberanie dane za plnenia na účely osobného použitia ako v ?lánku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

27. Pravidlá v Uitvoeringsbeschikking boli zavedené v roku 1969 na vykonanie ?lánku 11 ods. 1 druhej smernice o DPH. Teda časovo predchádzajú nadobudnutiu účinnosti šiestej smernice na účely uplatnenia jej ?lánku 17 ods. 6.

Skutkový stav, vnútroštátne konanie a prejudiciálne otázky

28. V marci 1997 P. Charles a T. S. Charles-Tijmens (ďalej len „odvolatelia“) spoločne nadobudli rekreačný bungalov v Holandsku. Bol určený tak na prenájom, ako aj na osobné použitie, a tak bol aj počas predmetného obdobia používaný – v rozsahu 87,5% na prenájom a 12,5% na osobné použitie.

29. V súlade s právom Spoločenstva a vnútroštátnym právom je prenájom zdaňovaným plnením a odvolatelia predstavujú na uvedený účel jedného platiteľa dane.

30. Vo svojom daňovom priznaní na DPH za druhý štvrťrok roku 1997 si odvolatelia najskôr odpočítali 87,5 % od nich vybranej dane v súvislosti s bungalovom, z čoho vyplývalo vrátenie dane vo výške 91 NLG, ktoré bolo priznané rozhodnutím z 1. októbra 1997. Následne však zaujali názor, že vybratá daň zaplatená na vstupe bola odpočítaná na 100 %, a tak podali sťažnosť proti uvedenému rozhodnutiu, požadujúc dodatočné vrátenie dane vo výške 13 NLG. Daňový inšpektor zamietol túto sťažnosť ako neprípustnú.

31. Odvolatelia potom podali žalobu na oblasťný odvolací súd Gerechtshof te's-Hertogenbosch, ktorý potvrdil rozhodnutie z 1. októbra 1997. Poznamenal, že odvolatelia používajú bungalov na podnikateľské služby podliehajúce DPH, ale tiež na osobné použitie, a tak si nemôžu odpočítať všetku daň, ktorá im bola vymeraná za bungalov. Zaujal názor, že ?lánok 6 ods. 2 a ?lánok 17 ods. 2 šiestej smernice nebránia obmedzeniam odpočtu, pričom podľa ?lánku 17 ods. 6 si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré boli stanovené podľa vnútroštátneho práva v čase nadobudnutia účinnosti uvedenej smernice. Keďže predmetné holandské ustanovenie

nebolo odvtedy zmenené alebo doplnené, nemôže byť žiadnej dôvodnej pochybnosti o tom, že také obmedzenie týkajúce sa odpôtu, o aké ide v tejto veci, je dovolené.

32. Vec je teraz v ďalšom odvolacom konaní pred Hoge Raad, ktorý je názoru, že dva dôvody odvolania vyvolávajú otázky práva Spoločenstva.

33. Po prvé, odvolatelia argumentujú tým, že čiastočná výnimka z práva na odpôtie je v rozpore so šiestou smernicou. Z článku 6 ods. 2 vyplýva, že osobné použitie bungalovu by malo byť zdaniteľným plnením, pretože sa rozhodli zahrnúť celé obydlie do majetku ich podniku. V súlade s článkom 17 ods. 2 preto existuje právo na odpôet celej sumy DPH na vstupe.

34. Po druhé, napádajú posúdenie vykonané Gerechtshof v prípade článku 17 ods. 6 šiestej smernice. Keď smernica nadobudla účinnosť, holandské právo neupravovalo inú výnimku z odpôtu, na ktorú uvedené ustanovenie odkazuje, ako je výnimka týkajúca sa motorových vozidiel. Článok 17 ods. 6 sa vzťahuje iba na výnimky toho druhu, na ktorý odkazuje článok 11 ods. 4 druhej smernice o DPH v súvislosti s „určitými tovarmi a službami“. Čiastočná výnimka z odpôtu v článku 15 ods. 1 zákona z roku 1968 nebola založená na uvedenom ustanovení a nebola to výnimka uvedeného druhu. Pri takých položkách, ako je predmetný bungalov, neexistovala žiadna zákonná výnimka z práva na odpôet, ako na ňu poukazoval článok 11 ods. 4 druhej smernice, čiže článok 17 ods. 6 šiestej smernice neodôvodňuje čiastočnú výnimku z odpôtu.

35. Po porovnaní predmetnej právnej úpravy Spoločenstva a vnútroštátnej právnej úpravy Hoge Raad poznamenáva, že obidve sledujú rovnaké ciele a môžu mať rovnaký účel a že v rozsahu, v akom nedochádza k narušeniu hospodárskej súťaže, by bolo možné prípadné rozdiely považovať za odchýlky povolené podľa článku 6 ods. 2 šiestej smernice.

36. Poznamenáva však, že nemajú vždy rovnaký účel. Podľa smernice má platiteľ dane okamžité právo na plný odpôet a nedochádza k žiadnej úprave týkajúcej sa osobného použitia až do okamihu, kým k takému použitiu nedôjde. Podľa holandského zákona musí byť rozsah budúceho osobného použitia stanovený v prvom roku, v uvedenom rozsahu je odpôet nemožný a neexistuje žiadne ustanovenie týkajúce sa úpravy, pokiaľ sa rozsah použitia v nasledujúcich rokoch odlišuje. Platiteľ dane získa neopodstatnenú výhodu, ak následne zvýši rozsah svojho osobného použitia, ale neexistuje žiaden mechanizmus na zabránenie manipulácie v tomto smere, čo predstavuje možné narušenie hospodárskej súťaže. Opačne, zníženie osobného použitia neprimerane zaťažuje daňou z pridanej hodnoty platiteľ a dane.

37. Hoge Raad preto požaduje od Súdneho dvora rozhodnutie, aby v rámci prejudiciálneho konania upresnil, či taký právny režim, akým je opísaný právny režim, ktorý existoval pred prijatím šiestej smernice a:

- ktorý neumožňuje zahrnúť v celom rozsahu do majetku podniku investičný alebo podobný tovar alebo podobnú službu, pokiaľ nadobúdateľ používa tento majetok alebo službu tak na podnikateľské účely, ako aj na iné účely (a najmä na osobné použitie),
- ktorý následkom toho neumožňuje ani priamo a v plnom rozsahu odpôtieť pri príležitosti nákupu tohto tovaru alebo služby vyfakturovanú daň a
- ktorý nestanovuje výber DPH v zmysle článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice,

je zlučiteľný so šiestou smernicou a najmä s článkom 17 ods. 1, 2 a 6 a článkom 6 ods. 2 tejto smernice?

38. Písomné pripomienky boli predložené holandskou vládou a Komisiou, pričom obaja tiež spolu

s odvolateľmi vo veci samej a nemeckou vládou odpovedali na dve písomné otázky položené Súdny dvorom. Na pojednávaní odvolatelia, nemecká a holandská vláda a Komisia predložili svoje ústne pripomienky.

Posúdenie

39. Otázky Hoge Raad a pripomienky predložené Súdnu dvoru nastojujú množstvo otázok, ktorých vzájomné vzťahy nie sú jednoduché, a v tejto fáze môže byť užitočný stručný prehľad spôsobu, ktorým mám v úmysle uvedené otázky rozobrať.

40. Po tom, čo najskôr označím relevantné črty holandského práva(8), preskúmam požiadavku vyplývajúcu z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej platiteľ dane musí byť umožnené, aby do svojho podniku zahrnul majetok, ktorý je sčasti používaný na osobné účely.(9). To zahŕňa analýzu rozličných relevantných mechanizmov šiestej smernice(10) a rozsah odchýlky v poslednej vete článku 6 ods. 2(11) spolu s uvážením účinkov, ktoré z uvedených mechanizmov vyplývajú v závislosti od toho, či je tento majetok vedený ako majetok podniku alebo ako súkromný majetok.(12) Najmä tiež posúdim porovnateľné účinky na jednej strane vyčatia majetku z majetku podniku a na druhej strane jeho zahrnutie do majetku podniku, ale s tým, že jeho osobné použitie sa nebude považovať za poskytovanie služieb za úhradu.(13) Napokon zvážim rozsah oprávnenia podľa článku 17 ods. 6 na ponechanie si právnej úpravy účinnej pred prijatím smernice.(14)

Možnosť voľby podľa holandského práva

41. Ako prvú vec holandská vláda popiera, že podľa holandského práva sa platiteľ dane nadobúdajúci investičný majetok používaný tak na podnikateľské, ako aj osobné účely nemôže rozhodnúť zahrnúť ho celkom do majetku svojho podniku. Predložila kópiu obežníka obsahujúceho rozhodnutie Štátneho tajomníka pre financie z 27. novembra 2002, v ktorom je možnosť voľby potvrdená. Na pojednávaní právny zástupca odvolateľov uvedené tvrdenie napadol a holandská vláda zopakovala, že existovala možnosť voľby podľa správneho predpisu.

42. Tento Súdny dvor nemá právomoc vykladať holandské právo. Musí postupovať na základe vyjadrení vnútroštátneho súdu o vnútroštátnom práve. Otázka Hoge Raad sa výslovne týka právnej situácie, v ktorej „neexistuje žiadna možnosť rozhodnúť sa pre zahrnutie investičného majetku... celkom do majetku podniku vtedy, keď nadobúdateľ uvedené tovary používa... tak v rámci podniku, ako aj mimo neho (najmä na osobné použitie)“.

43. Možno však poznamenať, že:

- holandská vláda odkazuje na správne rozhodnutie a Súdny dvor opakovane uviedol, že akýkoľvek nesúlad vnútroštátnej právnej úpravy s právom Spoločenstva musí byť napravený prostredníctvom záväzných vnútroštátnych ustanovení, ktoré majú rovnakú právnu silu ako predmetná právna úprava,(15)
- predmetné správne rozhodnutie bolo prijaté v roku 2002, zatiaľ čo rozhodné obdobie vo veci samej je daňový rok 1997,
- rozhodnutie výslovne uvádza, že keď sa platiteľ dane rozhodne zahrnúť investičný majetok celkom do majetku svojho podniku, odpoveť nie je možný v rozsahu, v akom nie sú tovary používané na podnikateľské účely, a že táto výnimka je založená na článku 17 ods. 6 šiestej smernice, a

– nezdá sa, že by možnosť úvodnej voľby v tomto ohľade zahŕňala možnosť následnej úpravy tak, aby sa vzali do úvahy zmeny v používaní.

Sporné prvky holandského systému

44. Je jasné, že opísaný systém sa líši od mechanizmu uvedeného v článku 6 ods. 2 šiestej smernice. Oba môžu sledovať do značnej miery rovnaký cieľ, ale ako vysvetlil Hoge Raad, je pravdepodobné, že ich účinky sa v praxi budú rozchádzať, najmä ak sa rozsah osobného použitia investičného majetku nadobudnutého tak na podnikateľské, ako aj osobné účely v priebehu času mení.

45. Treba rozhodnúť, či prvky holandského systému môžu byť napriek tomu zlučiteľné s ustanoveniami šiestej smernice.

46. Prvky označené Hoge Raad v jeho otázke sú také, že i) investičný majetok používaný tak na podnikateľské, ako aj nepodnikateľské účely nemôže byť zahrnutý celkom do majetku podniku; preto ii) daň na vstupe z takých tovarov nemôže byť odpočítaná v celosti a iii) neexistuje žiadne ustanovenie, na základe ktorého by mala byť DPH útočovaná pri jeho osobnom použití. Druhá a tretia z uvedených čŕt sú jasne priamymi a automatickými dôsledkami prvej, ale pridal by som aj ďalšiu významnú prvku, ktorá nie je takým zjavným dôsledkom, na ktorú Hoge Raad upriamuje pozornosť vo svojom odôvodnení: iv) len čo bol majetok rozdelený ako majetok podniku a ako súkromný majetok, uvedené rozdelenie už nemôže byť upravené po konci prvého roku.

Požiadavka možnosti voľby

47. Súdny dvor opakovane potvrdil, že „platiteľ dane si môže vybrať, či do svojho podniku včlení alebo nevčlení na účely uplatňovania šiestej smernice časť majetku, ktorý je ponechaný na jeho osobné použitie.“(16)

48. V dôsledku toho, keďže takýto výber nie je podľa holandskej právnej úpravy možný, uvedená právna úprava by sa nezdala byť v súlade so smernicou.

49. Holandská vláda však argumentuje, že táto právna úprava spadá na jednej strane požiadavku v článku 17 ods. 2 šiestej smernice, že nemôže dôjsť k žiadnemu odpočtu ohľadom tovarov či služieb použitých platiteľom dane pre plnenia, ktoré nepodliehajú dani, a na druhej strane účel článku 6 ods. 2 spočívajúci v zabezpečení rovnosti zaobchádzania s platiteľom dane a konečným spotrebiteľom.(17) Rovnako ako Komisia aj holandská vláda sa domnieva, že akákoľvek rozdielnosť medzi holandskou právnou úpravou a článkom 6 ods. 2 je povolená možnosťou odchýlky v poslednej vete uvedeného odseku.(18) A na pojednávaní nemecká vláda konkrétne požiadala Súdny dvor, aby opätovne zvážil svoju judikatúru vyžadujúcu, aby bola platiteľovi dane poskytnutá možnosť zahrnúť majetok do majetku podniku vo všetkých prípadoch.

50. Je preto žiaduce posúdiť záležitosť bližšie.

Relevantné problémy a riešenia v systéme smerníc o DPH

51. V systéme zavedenom smernicami o DPH platí zásada, že na jednej strane daň na vstupe za tovary alebo služby použité platiteľom dane na účely jeho zdaniteľných plnení musí byť odpočítateľná, zatiaľ čo na druhej strane konečná spotreba na osobné účely musí byť plne zdanená.

52. Odpočet dane na vstupe je spojený s výberom dane na výstupe, takže keď sú tovary alebo služby nadobudnuté platiteľom dane použité na účely plnení, ktoré sú od dane oslobodené alebo

ktoré patria mimo pôsobnosti DPH, nemôže existovať žiadna daň na výstupe a žiaden odpôčet dane na vstupe.

53. Ťažkosti môžu nastať vtedy, keď existuje prekrývanie alebo vzájomné pôsobenie medzi typmi použitia tovarov alebo služieb.

54. Šiesta smernica ponúka dva spôsoby na vyhnutie sa takým ťažkostiam, hoci sa okolnosti ich použitia líšia a nie sú jednoducho vzájomne zameniteľné.

55. Prvý spôsob sa týka situácie, v ktorej platiteľ dane spotrebúva ako súkromná osoba tovary alebo služby, ktoré boli pôvodne považované za tovary a služby určené na zdaniteľné podnikateľské účely a z ktorých bola teda pôvodne DPH na vstupe odpôčítaná. Na základe veľmi podobných ustanovení jednak článku 5 ods. 6 týkajúceho sa konečnej spotreby tovaru a jednak článku 6 ods. 2, ktorý sa týka služieb, o aké ide v danom prípade, sa platiteľ dane v podstate považuje za konajúceho v dvojacom postavení dodávateľa na podnikateľské účely a súčasne súkromného kupujúceho, takže musí účtovať DPH na výstupe z tohto „plnenia“.

56. Druhý spôsob je systém pomerných odpôčtov upravený článkami 17 ods. 5 a 19, keď podnik uskutočňuje tak zdaniteľné, ako aj nezdaniteľné plnenia na výstupe. Základným pravidlom je, že platiteľ dane si môže odpôčítať časť dane na vstupe poúčítanej na ročnom základe zodpovedajúcu istej hodnote zdaniteľných plnení na výstupe vydelenú istou hodnotou všetkých plnení na výstupe podniku.

57. Článok 20 ďalej stanovuje, že odpôčty majú byť upravené, ak okrem iného nastane zmena vo faktoroch použitých na určenie odpôčítateľnej sumy. Pravdepodobnosť takej zmeny je známa v prípade investičného majetku často používaného počas viacerých rokov, počas ktorých sa môžu meniť účely, na ktoré sa používa. Preto existuje päťročná lehota na úpravu, ktorú možno predĺžiť na 20 rokov v prípade nehnuteľného majetku, s variabilnými odpôčtami rozvrhnutými počas celého obdobia.(19)

58. Je nápomocné porovnať hlavné body oboch systémov.

59. Po prvé, oba systémy sa uplatňujú iba vtedy, keď platiteľ dane nadobúda tovary alebo služby na účely zdaniteľných plnení v rámci podnikania. Článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 sa týkajú tovarov tvoriacich časť majetku podniku alebo služieb poskytnutých podnikom. Článok 17 ods. 5 sa týka tovarov alebo služieb používaných platiteľom dane tak na zdaniteľné, ako aj nezdaniteľné – teda oslobodené – plnenia. Žiaden z týchto súborov ustanovení sa nemôže uplatniť vtedy, keď platiteľ dane nadobúda tovary ako súkromná osoba alebo používa ich na účely plnení mimo pôsobnosti DPH. V takých prípadoch nemôže byť daň na vstupe nikdy odpôčítaná a plnenia sú vyčaté z výpočtu odpôčítateľnej čiasti. (20) Navyše, ak by aj platiteľ dane previedol do majetku svojho podniku tovary, ktoré nadobudol ako súkromná osoba, toto by tiež spadalo mimo pôsobnosti DPH, keďže by konal nie „ako platiteľ dane“, ale ako súkromná osoba.

60. Po druhé, oba systémy sú koncipované tak, aby zabezpečili vzájomnú súvislosť medzi odpôčtom dane na vstupe a účtovaním dane na výstupe, ale v skutočnosti fungujú ako vzájomný zrkadlový obraz. Článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 stanovujú, že keď došlo k odpôčtu dane na vstupe, daň na výstupe musí byť vymieraná za plnenia, ktoré by inak – keďže nie sú uskutočňované za úhradu – patrili mimo pôsobnosti DPH. Článok 17 ods. 5 stanovuje, že v rozsahu, v akom nemôže byť účtovaná žiadna daň na výstupe, pretože je plnenie oslobodené, nemá dochádzať k žiadnemu zodpovedajúcemu odpôčtu dane na vstupe. Teda ak má existovať akékoľvek prekrývanie medzi oboma systémami, prvým krokom musí byť uplatnenie článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 tak, že osobné použitie sa stáva zdaňovaným výstupom; potom musia

byť na uplatnenie § 17 ods. 5 všetky zdaňované výstupy vrátane osobného použitia vrátane a navzájom rozlíšené od oslobodených výstupov.

61. Napokon oba systémy umožňujú prispôbienie sa meniacim sa okolnostiam, hoci mechanizmus je v oboch prípadoch odlišný. V prípade § 17 ods. 6 a § 17 ods. 2 je úprava v skutočnosti automatická, pretože daň je útočaná vtedy, keď dôjde k spotrebe. V prípade § 17 ods. 5 je právo na odpustenie vypočítané na ročnom základe, a môže sa teda rok od roku odlišovať, a § 20 navyše upravuje lehotu na úpravu pre investičný majetok v trvaní niekoľkých rokov.

Rozsah možnosti odchýlky v § 17 ods. 2

62. § 17 ods. 2 definuje určité kategórie „plnení“, ktoré treba posudzovať ako poskytovanie služieb za úhradu, hoci za normálnych okolností nie sú uskutočňované za úhradu, a teda by inak patrili mimo pôsobnosti DPH.

63. Posledná veta § 17 ods. 2 umožňuje členským štátom „odchýliť [sa] od ustanovení tohto odseku“ za predpokladu, že nedôjde k žiadnemu narušeniu hospodárskej súťaže.

64. Podľa môjho názoru sa rozsah uvedeného oprávnenia môže vzťahovať iba na posudzovanie predmetných plnení, v celosti alebo sčasti, ako plnení, ktoré nie sú poskytovaním služieb za úhradu, a teda ako plnení patriacich mimo pôsobnosti DPH. Neumožňuje členským štátom pridať alebo nahradiť iné pravidlá neupravené v šiestej smernici.

65. Uvedený názor vyplýva zo znenia tohto ustanovenia a je potvrdený rozsudkom Súdneho dvora *Cookie's World*.⁽²¹⁾

66. V dôsledku toho sa posledná veta § 17 ods. 2 nejaví byť spôsobilá na to, aby oprávňovala členské štáty odmietnuť platiťom dane možnosť zahrnúť do majetku ich podniku tovary používané tak na podnikateľské, ako aj osobné účely.

67. Na druhej strane ich však oprávňuje posudzovať bezodplatné osobné použitie uvedených tovarov ako plnenie neuskutočnené za úhradu, a preto plnenie, ktoré by nemalo byť zdaniteľné a ktoré nezakladá žiadne právo na odpustenie dane na vstupe z plnení, ktoré možno pripísať uvedenému použitiu.

68. V tomto okamihu však treba povedať tri ďalšie poznámky.

69. Po prvé, zatiaľ čo posledná veta § 17 ods. 2 nemusí oprávňovať členské štáty odmietnuť platiťom dane možnosť zahrnutia tovarov používaných tak na podnikateľské účely, ako aj na osobné použitie do majetku ich podniku, uvedené ustanovenie – ani žiadne iné v uvedenom odseku – im v tom konkrétne nebráni. § 17 ods. 2 sa jednoducho zaoberá situáciami, keď boli tovary zahrnuté do majetku podniku a potom sú používané na osobné použitie.

70. Po druhé, keď nie sú tovary zahrnuté v majetku podniku platiťom dane, sú vyňaté z pôsobnosti DPH vo všeobecnosti; sú teda mimo pôsobnosti tak § 17 ods. 6, ako aj § 17 ods. 2 a § 17 ods. 5.

71. Po tretie, ak sa členský štát odchýli od § 17 ods. 2 tým, že posudzuje niektoré alebo všetky predmetné plnenia ako plnenia neuskutočnené za úhradu, a teda mimo pôsobnosti DPH, účinok je v niektorých ohľadoch porovnateľný s účinkom vyňatia dotknutých vstupov z majetku podniku: nedochádza k žiadnemu právu na odpustenie, ale predmetné plnenia sú tiež vyňaté z výpočtu odpustenia sčasti na účely § 17 ods. 5.

72. Je preto žiaduce bližšie posúdiť účinky zahrnutia tovarov, ktoré sú používané tak na podnikateľské, ako aj osobné účely, jednak do majetku podniku a jednak do súkromného majetku.

Dôsledky zahrnutia tovarov do majetku podniku alebo do súkromného majetku

73. Keď sú tovary nadobúdané ako časť majetku podniku platíte a dane, DPH platená pri jeho nadobudnutí je ihneď odpočítateľná, pokiaľ tovar nie je používaný v celom rozsahu alebo sčasti na účely plnení, ktoré nepodliehajú dani. Ak majú byť tak použité v celom rozsahu, nie je možný vôbec žiaden odpočet. Pokiaľ majú byť tak použité sčasti, § 17 ods. 5 určuje odpočítateľný podiel. V uvedenom výpočte zostáva DPH na vstupe odpočítateľná, pokiaľ následné použitie zahŕňa osobnú spotrebu za predpokladu, že spotreba je zdanená v súlade s § 5 ods. 6 alebo § 6 ods. 2.

74. V neskôr uvedenej situácii, hoci jeho osobná spotreba podlieha DPH, ako je v prípade spotreby akéhokoľvek iného súkromného spotrebiteľa, platíte dane môže v niektorých prípadoch odvodzovať určité daňové výhody z uplatnenia § 5 ods. 6 a § 6 ods. 2, pretože okrem iného:

- odpočet je okamžitý, zatiaľ čo zdanenie je odložené a rozvrhnuté počas obdobia osobného použitia, čo poskytuje možnú výhodu z hľadiska tokov hotovosti,
- DPH je účtovaná z nákladov použitých tovarov a služieb, ktoré budú pravdepodobne nižšie ako cena, za ktorú by mohli byť nadobudnuté súkromným jednotlivcom od iného hospodárskeho subjektu,
- v prípade investičného majetku vrátane nehnuteľností náklady platíte a dane poskytujúceho „služby“ používania tovarov alebo majetku (a teda dane na výstupe) môžu byť osobitne nízke vo vzťahu k nadobúdacím nákladom (a teda k odpočítateľnej dani na vstupe) tak, že osobné použitie bude v skutočnosti zaťažené zníženým daňovým bremenom – čo je výhoda, ktorá sa pravdepodobne zvýši s pomerom osobného použitia.

75. Keď sú tovary nadobúdané ako časť súkromného majetku platíte a dane, sú mimo pôsobnosti DPH a nie je možný žiaden odpočet. Ak sú potom použité na podnikateľské účely, stále nedochádza k žiadnemu právu na odpočet, pretože existenciu pôvodného práva na odpočet určuje postavenie, v akom osoba nadobúda tovary (22), a pretože osoba, ktorá prevádza tovary zo svojho súkromného majetku do majetku svojho podniku alebo ich sprístupňuje na použitie pre svoj podnik, neuskutočňuje plnenie za úhradu vo svojom postavení platíte a dane. Akákoľvek daň na vstupe z tovarov alebo služieb nadobudnutých v postavení súkromnej osoby a potom použitých na podnikateľské účely ostáva teda súčasťou nákladov uvedených plnení, uvažujúc na platíte a dane bremeno, ktoré môže byť považované za neprimerané vo svetle zásady neutrality DPH.

76. Ak sú teda tovary používané tak na osobné, ako aj na podnikateľské účely zahrnuté do súkromného majetku, platíte dane je znevýhodnený. Ak sú zahrnuté do majetku podniku, môže získať výhodu vtedy, keď je osobné použitie považované za poskytnutie tovaru za úhradu v súlade s § 5 ods. 6 a § 6 ods. 2.

77. Výhoda alebo nevýhoda platíte a dane má samozrejme presný náprotivok v zodpovedajúcej strate alebo zisku daňového výnosu pre daňový orgán.

78. Za uvedených okolností je jasné, že dostupnosť voľby z hľadiska toho, či zahrnúť tovary určené na zmiešané použitie do majetku podniku alebo súkromného majetku, zvýhodňuje platíte a dane, od ktorého možno očakávať, že si vždy vyberie zahrnutie do majetku podniku.

Naopak, daňové orgány budú uprednosťovať povinné zaplatenie podielu osobného použitia do súkromného majetku.

79. Zatiaľ čo však možno legítimne namietať, že tovary použité na osobné účely alebo ich podiel určený na takéto použitie by mali spadať mimo systému DPH od okamihu nadobudnutia s tým, že nikdy nedôjde k žiadnemu odpôtu dane na vstupe, tento predpoklad neberie do úvahy skutočnosť, že vtedy, keď sú tovary zahrnuté do súkromného majetku, neexistuje žiaden mechanizmus úpravy na riešenie situácií, keď je tovar následne uvedený do užívania na podnikateľské účely.

80. Konkrétne odvolatelia v tejto veci mohli nadobudnúť bungalov s úmyslom stráviť tam väčšinu roka prenajmúc ho, povedzme, iba na jeden a pol mesiaca. Podľa holandskej právnej úpravy, ako bola opísaná, by odvolatelia museli vyčleniť 12,5 % do majetku podniku a 87,5 % do súkromného majetku, s následným odpôtom iba 12,5 % DPH pri nadobudnutí. Nasledujúci rok sa mohli rozhodnúť, že uprednosťujú žiť inde alebo že príjem z prenájmu nie je dostatočný, a mohli potom poskytnúť bungalov úplne na prenájom. Neexistuje žiaden mechanizmus, či už podľa holandskej právnej úpravy, ako bola opísaná, alebo podľa šiestej smernice, na základe ktorých by prevod do majetku podniku mohol spôsobiť odpôčet zvyšného podielu dane na vstupe. Dokonca ak by následne predali bungalov ako podnik zaoberajúci sa prenájomom, museli by zaplatiť DPH z predaja.

81. Naopak, keď sú tovary zaplatené do majetku podniku a následne uvedené do užívania na osobné použitie, šiesta smernica ponúka mechanizmus úpravy, hoci nedokonalý, v ustanoveniach článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2.

82. Preto na záver uvádzam, že judikatúra Súdneho dvora v tom zmysle, že platíte dane musí byť schopný vybrať si, či zahrnie investičný majetok používaný tak na podnikateľské, ako aj osobné účely buď do majetku svojho podniku, alebo do svojho súkromného majetku, je odôvodnená skutočnosťou, že hoci môže platítevi dane poskytnúť možnú daňovú výhodu, alternatívne riešenie by pre neho znamenalo nevýhodou, ktorá nie je v súlade so zásadami DPH a ktorá nemôže byť odstránená. Tiež sa nezdá, že by podľa existujúcej právnej úpravy – alebo vskutku možno vôbec – bolo dostupné akékoľvek iné riešenie, ktoré by bolo v súlade so zásadou daňovej neutrality.

Dôsledky odchýlenia sa od článku 6 ods. 2

83. Poznamenal som, že rozsah odchýlky povolenej poslednou vetou článku 6 ods. 2 môže byť iba taký, že posudzuje predmetné osobné použitie ako plnenie, ktoré nie je plnením uskutočneným za úhradu, a teda ako plnenie spadajúce mimo pôsobnosti DPH. Tiež som poznamenal, že také posudzovanie môže mať dôsledky podobné dôsledkom vyňatia používaných tovarov z majetku podniku platíteľa dane.

84. Medzi oboma situáciami však existujú rozdiely.

85. Keď sú tovary vyňaté z majetku podniku, neexistuje nikdy žiadna otázka odpôtu dane na vstupe. Keď sú zahrnuté do majetku podniku, daň na vstupe je v zásade ihneď odpôítateľná buď v celosti, alebo v časti určenej článkom 17 ods. 5 a článkom 19 – podiel, ktorý nemôže brať do úvahy plnenia patriace mimo pôsobnosti DPH.

86. Ak členský štát považuje osobné použitie majetku podniku za použitie spadajúce mimo pôsobnosti DPH, nastávajú ťažkosti, pretože sa zdá, že následná udalosť – osobné použitie – má retroaktívny účinok na klasifikáciu, a teda možnosť odpôtu relevantnej dane na vstupe, hoci uvedená daň bola v zásade ihneď odpôítateľná. Ako sme videli, nie je možné vopred určiť

skutočný budúci rozsah osobného použitia tak, aby sa vyšal správny podiel dane na vstupe z okamžitého odpotu.

87. V uvedenom ohľade môže byť podstatné, že neexistuje žiadna možnosť odchýlky od ustanovení článku 5 ods. 6, ktorý sa skôr týka osobnej spotreby ako použitia tovarov tvoriacich časť majetku podniku. DPH je teda vždy uvalená na osobnú spotrebu a problém, ktorý som práve naštoto, je odstránený.

88. V prípade služieb poskytovaných v použití majetku podniku podľa článku 6 ods. 2 možno predpokladať, že pôjde vždy o použitie investičného majetku. Z použitia iných tovarov bude vyplývať buď spotreba, alebo bude také, aby sa vyhlo akémukoľvek reálnemu úctovnému mechanizmu na daňové účely.

89. Zatiaľ čo použitie majetku podniku posudzované členským štátom ako použitie spadajúce mimo pôsobnosti DPH nemožno vziať do úvahy pre výpočet odpútateľnej časti v súlade s článkom 17 ods. 5 a článkom 19, stále môže byť vzaté do úvahy v kontexte článku 20, ktorý sa týka úprav, ktoré sa majú vykonať voči pôvodnému odpotu vtedy, keď sa objaví nejaká následná zmena vo faktoroch použitých na určenie výšky tohto pôvodného odpotu.

90. Ak ide o investičný majetok, a najmä nehnuteľný majetok, obdobie úpravy podľa článku 20 teda umožňuje použitie pružnejšieho prístupu vtedy, ak nie je osobné použitie považované za plnenie za úhradu, na rozdiel od situácie, keď je používaný majetok vyšatý z majetku podniku. Tým sa umožňuje v značnom rozsahu vyhnúť tak znevýhodneniu platiteľa dane vyplývajúcemu z druhého prípadu, ako aj zvýhodneniu, ktoré by mohol v určitých prípadoch odvodiť z jednoduchého uplatnenia článku 6 ods. 2.

Návrh týkajúci sa článku 6 ods. 2

91. Preto dospievam k názoru, že vnútroštátna právna úprava, ktorá neumožňuje platiteľovi dane zvoliť si zahrnutie investičného majetku v celom rozsahu do majetku jeho podniku vtedy, keď používa uvedené tovary tak v rámci podnikania, ako aj mimo neho, najmä na osobné použitie, nie je ani v súlade s článkom 6 ods. 2 šiestej smernice a nie je ani povolená podľa poslednej vety uvedeného ustanovenia.

92. Právna úprava, ktorá nepovažuje použitie takých tovarov za plnenie za úhradu, a považuje teda použitie takých tovarov za plnenie spadajúce mimo pôsobnosti DPH, však môže byť povolená podľa uvedenej vety za predpokladu, že nespôsobuje žiadne narušenie hospodárskej súťaže a že je použitá v spojení s mechanizmom úpravy stanoveným v článku 20 šiestej smernice.

Článok 17 ods. 6

93. Zostáva zvažovať, či môže byť predmetná holandská právna úprava povolená podľa článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice z toho dôvodu, že vyšatie z práva na odpútet, ktoré obsahuje, existovalo ešte pred tým, ako smernica nadobudla účinnosť.

94. Keďže bolo Holandské kráľovstvo viazané harmonizovanými pravidlami o DPH upravenými v druhej smernici pred tým, ako šiesta smernica nadobudla účinnosť, je jasné, že môžu byť uvedeným spôsobom povolené iba výnimky zlučiteľné s druhou smernicou.

95. V uvedenej smernici článok 11 ods. 1 zaviedol všeobecné právo na odpútet vtedy, keď sú tovary a služby používané na účely podniku platiteľovi dane, ale článok 11 ods. 4 povoľoval výnimky zo systému odpútov, pre „určité tovary a určité služby... najmä také, ktoré možno

považovať za výlučne alebo čiastočne používané pre osobné potreby platiteľ a dane alebo jeho zamestnancov.“

96. Tak vnútroštátny súd, ako aj holandská vláda potvrdzujú, že sporná vnútroštátna právna úprava bola prijatá na vykonanie článku 11 ods. 1 druhej smernice. Dokonca aj bez uvedených vyhlásení sa zdá byť uvedený záver odôvodnený skutočnosťou, že predmetná právna úprava sa usiluje obmedziť odpoveď na prípady, keď sú tovary alebo služby použité na podnikateľské účely.

97. Komisia tvrdí, že iba výnimky povolené podľa článku 11 ods. 4 druhej smernice môžu byť ponechané podľa článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice. Holandská vláda však argumentuje, že pravidlá prijaté podľa článku 11 ods. 1 môžu z tohto ustanovenia tiež vziť.

98. Súhlasím s Komisiou. Článok 11 ods. 1 druhej smernice bol nahradený článkom 17 ods. 2 šiestej smernice. Vnútroštátna právna úprava musí byť teraz v súlade s článkom 17 ods. 2 šiestej smernice – v spojení okrem iného s článkom 5 ods. 6 a článkom 6 ods. 2 – v rámci rozsahu uplatnenia, ktorý ako nezmenený prebrala z predošlej smernice. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice je však nástupcom článku 11 ods. 4 druhej smernice, ale umožňuje ponechanie si výnimiek, ktoré boli platné podľa uvedeného ustanovenia.

99. Znenie článku 11 ods. 4 druhej smernice sa týka vyžatia určitých typov tovarov a služieb – napríklad motorových vozidiel – skôr než paušálneho vyžatia v prípade všetkého osobného použitia, ako to potvrdzuje judikatúra Súdného dvora v súvislosti s článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice a legislatívny kontext uvedeného ustanovenia.

100. V mojich návrhoch vo veci Lennartz(23) som bol názoru, že článok 17 ods. 6 by nemohol odôvodniť ponechanie všeobecného opatrenia uplatniteľného na všetky kategórie výdavkov zahŕňajúcich tak použitie na podnikateľské účely, ako aj na osobné použitie a Súdny dvor zaujal rovnaký názor,(24) hoci bez toho, aby konkrétne odkazoval na článok 17 ods. 6.

101. Vo veci Komisia/Francúzsko(25) som preskúmal toto ustanovenie a jeho legislatívny kontext podrobnejšie a zo zdrojov, ktoré som citoval, možno zistiť, že typy vyžatí, ktoré zákonodarca zamýšľal, sa týkajú skôr kategórií výdavkov definovaných odkazom na povahu nadobúdaných tovarov alebo služieb než na účel, na ktorý sú určené. Možno uviesť, že v prípadoch, kde Súdny dvor posudzoval odvolávanie sa členského štátu na článok 17 ods. 6 druhý pododsek(26), vždy išlo o tento typ vyžatia.

102. Ako na to poukázali tak Hoge Raad vo svojom rozsudku, ktorým bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, ako aj Komisia vo svojich pripomienkach, uvedený názor je potvrdený najmä rozsudkom Súdného dvora vo veci Royscot Leasing(27).

103. Nezdá sa teda možné, že by sporná právna úprava spadala pod článok 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice.

Návrh

104. Vo svetle všetkých predchádzajúcich úvah som názoru, že Súdny dvor by mal odpovedať na otázku Hoge Raad takto:

Vnútroštátna právna úprava, ktorá platiteľovi dane neumožňuje zvoliť si zahrnutie investičného majetku v celom rozsahu do majetku jeho podniku vtedy, keď používa uvedené tovary tak v rámci podniku, ako aj mimo neho, najmä na osobné použitie, nie je ani v súlade s článkom 6 ods. 2 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 – a nemôže ani spadať do pôsobnosti odchýlky upravenej v poslednej vete uvedeného ustanovenia.

Vnútroštátna právna úprava, ktorá nepovažuje použitie takých tovarov za plnenie za úhradu, a teda považuje použitie takých tovarov za plnenie patriace mimo pôsobnosti DPH, však môže spadať do pôsobnosti uvedenej odchýlky za predpokladu, že nespôsobuje žiadne narušenie hospodárskej súťaže a že je použitá v spojení s mechanizmom úpravy stanoveným v článku 20 šiestej smernice.

Vnútroštátna právna úprava existujúca v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice, ktorá upravuje všeobecnú výnimku z práva na odpustenie v prípade všetkých tovarov a služieb používaných na iné ako podnikateľské účely, nespadá do pôsobnosti článku 17 ods. 6 druhého pododseku uvedenej smernice.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Hoci slovo „taxable“ je použité v anglickej verzii právnych predpisov (tam, kde francúzska verzia hovorí o „opérations taxées“ – pozri bod 8 nižšie), uprednostujem v prejednávanej veci použitie slova „podliehajúci dani“ pred slovom „zdaniteľný“ pri odkazovaní na plnenia podliehajúce DPH. Týmto sú odlišené jednak od plnení, ktoré spadajú do pôsobnosti dane, ale vzťahuje sa na ne oslobodenie, a jednak od plnení, na ktoré sa dať nevzťahuje.

3 – Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES, 14.4.1967; Mim. vyd. 09/001, s. 3).

4 – Šiesta smernica 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, alej len „šiesta smernica“).

5 – Článok 17 ods. 5 však tiež umožňuje členským štátom uvedené pravidlo v rámci určitých obmedzení pozmenení. Najmä existuje možnosť oddeleného útočenia pre zdaniteľné a nezdaniteľné plnenia v rámci podnikania a možnosť určenia odpustenej časti dane na vstupe podľa použitia, na ktoré sú dodávky určené – napríklad, polovica dane na vstupe by bola odpustená pri tovare, ktorého polovica bola použitá na zdaniteľné výstupy a polovica na nezdaniteľné výstupy, bez ohľadu na relatívnu hodnotu dvoch súborov výstupov.

6 – Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a spôsoby uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*].

7 – Už citovaný v bode 8 vyššie.

8 – Body 41 až 46.

9 – Body 47 a nasl.

10 – Body 51 až 61.

11 – Body 62 až 71.

12 – Body 73 až 82.

13 – Body 83 až 90.

14 – Body 93 až 103.

15 – Pozri napríklad rozsudok Komisia/Francúzsko, C?160/99, Zb. s. I?6137, bod 23.

16 – Rozsudok Seeling, C?269/00, Zb. s. I?4101, bod 40; pozri rovnako rozsudok Armbrecht, C?291/92, Zb. s. I?2775, bod 20, a rozsudok Bakcsi, C?415/98, Zb. s. I?1831, bod 25.

17 – Rozsudok Enkler, C?230/94, Zb. s. I?4517, bod 35. Pre dôkladnejšie vysvetlenie spôsobu, ktorým je zabezpe?ená rovnos? zaobchádzania, pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer 23. novembra 2004 vo veci Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, body 24 až 32.

18 – Pozri bod 13 vyššie.

19 – Na ú?ely praktických prípadov toho, ako systém funguje vtedy, keď sa používanie investičného majetku rok od roku odlišuje, pozri P. Farmer a R. Lyal: *EC Tax Law*, 1994, s. 196, a B. J. M. Terra: *Europees indirect belastingrecht*, 2002, s. 459.

20 – Pozri naposledy rozsudok z 29. apríla 2004, *EDM*, C?77/01, body 53 a 54.

21 – Rozsudok z 11. septembra 2003, C?155/01, Zb. s. I?8785, body 58 a 59; pozri rovnako rozsudok z 27. júna 1989, Kühne, 50/88, Zb. s. 1925, body 16 až 19.

22 – Rozsudok Lennartz, C?97/90, Zb. s. I?3795.

23 – Už citovaná v poznámke pod ?iarou 22, body 76 až 79.

24 – Bod 35 rozsudku.

25 – Rozsudok z 18. júna 1998, C?43/96, Zb. s. I?3903, body 12 a nasl. návrhov.

26 – Poukazujem na rozsudky z 5. októbra 1999, Royscot a i. (C?305/97, Zb. s. I?6671); z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C?177/99 a C?181/99, Zb. s. I–7013); zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko (C?345/99, Zb. s. I?4493), a (C?409/99, Zb. s. I–4539); z 8. januára 2002, Metropol a Stadler (C?409/99, Zb. s. I?81), rovnako ako aj rozsudok Cookie's World, už citovaný v poznámke pod ?iarou 21.

27 – Už citovaný v poznámke pod ?iarou 26, bod 20 a nasl.