

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 1. marca 2012 (1)

Vec C-334/10

X

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Dať z pridanej hodnoty – Šiesta smernica – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Prestavba budovy podniku na účely prechodného používania jej častí na súkromné účely – Zdanenie používania na súkromné účely“

I – Úvod

1. V rozsiahlej judikatúre venovanej odpočtu dane v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa už dávnejšie vytvorila špecifická oblasť, ktorú tvorí vlastná podrobná judikatúra a ktorá sa zaoberá len odpočtom dane v súvislosti s investičným majetkom používaným tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely zdaniteľnej osoby.⁽²⁾ To sa týka predovšetkým budov a osobných motorových vozidiel, ktoré zdaniteľná osoba dlhé roky používa tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely. Z hľadiska zdanenia pridanej hodnoty, ktorá bola vytvorená v rámci podnikania, je však relevantné iba používanie uvedených predmetov na podnikateľské účely, a preto treba len v tejto súvislosti neutralizovať DPH zaplatenú na vstupe. Z hľadiska daňovej techniky a praxe je však vykonanie tohto jednoduchého princípu príčinou rôznych ťažkostí.

2. V tejto súvislosti je vysvetlené právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe v prípade budovy, ktorá bola od začiatku postavená na podnikateľské aj na súkromné účely. Zdaniteľná osoba má v tomto prípade najprv možnosť uplatniť v celom rozsahu právo na odpočet dane za výstavbu budovy, ale ako vyrovnanie musí v nasledujúcom období zdaniť používanie budovy na súkromné účely.⁽³⁾ V konečnom dôsledku tak postupom času dôjde k čiastočnej oprave pôvodného odpočtu dane.

3. Ako je to však – a táto otázka je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania – s odpočtom dane zaplatenej na vstupe v prípade neskorších prestavieb budovy, ktorá bola pôvodne používaná výlučne na podnikateľské účely a neskôr sa čiastočne a iba prechodne používa ako súkromný byt?

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. ?lánok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia(4) v znení uplatnite?nom v roku 2000(5) (?alej len „šiesta smernica“) takto upravuje „vznik a rozsah práva na odpo?et“:

„...“

2. Pokia? sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho zdanite?ných plnení, zdanite?ná osoba má právo odpo?íta? nasledovné položky z dane, ktorú má zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty, ktorá je splatná alebo bola zaplatená s oh?adom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdanite?nou osobou [da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodala alebo má doda? iná zdanite?ná osoba – *neoficiálny preklad*],

...“

5. Obraty zdanite?nej osoby sa pravidelne zda?ujú podľa ?lánku 2 šiestej smernice, ktorý v príslušnej ?asti stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdanite?nou osobou;

...“

6. ?lánok 6 ods. 2 šiestej smernice rozširuje da?ovú povinnos? podľa ?lánku 2 ods. 1 šiestej smernice takto:

„2. Za poskytovanie služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považova?:

a) používanie tovaru predstavujúceho ?as? podnikateľských aktív na ú?ely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] zdanite?nou osobou alebo jej zamestnancami alebo na ú?ely iné ako podnikateľské, kde [ak – *neoficiálny preklad*] da? z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítateľná;

b) bezplatné [bezodplatné – *neoficiálny preklad*] poskytovanie služieb zdanite?nou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na ú?ely iné, ako sú jej podnikateľské ú?ely.

...“

7. Hlava VIII šiestej smernice s názvom „Zdanite?ná ?iastka“ zah??a ?lánok 11, ktorý stanovuje:

„A. Na území štátu

1. Zdanite?ným základom je:

...

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

...

B – Holandské právo

8. Podľa tvrdení vnútroštátneho súdu § 15 Wet op de omzetbelasting 1968 (zákon o dani z obratu z roku 1968) zakladá podnikateľovi právo na odpočet dane za služby, ktoré boli vykonané na účely podnikania.

III – Skutkový stav a prejudiciálne otázky

9. V konaní vo veci samej existuje spor o zákonnosti dodatočného platobného výmeru dane z obratu za rok 2000.

10. Zdaniteľná osoba je verejná obchodná spoločnosť, ktorá nemá právnu subjektivitu, no napriek tomu je žalobkyňou v spore v konaní vo veci samej. V roku 2000 prevádzkovala veľkoobchod s autolakmi. Jej jedinými spoločníkmi sú manželia.

11. Títo manželia získali v roku 1999 skladové priestory, ktoré odvtedy používali v rámci veľkoobchodu. Na začiatku roka 2000 časť podkrovia skladu prebudovala na dočasné bývanie oboch spoločníkov a ich detí. Boli pri tom vybudované dva vikiere, hala, kúpeľňa a toaleta. Za tieto práce bola vyfakturovaná daň z pridanej hodnoty.

12. Takto upravené podkrovie sa počas 23 mesiacov používalo ako byt. Potom sa prebudovalo na firemné účely a slúžilo ako kancelária a školiaca miestnosť. Vikiere, hala, kúpeľňa a toaleta tam ostali.

13. Zdaniteľná osoba si v plnej výške odpočítala daň z pridanej hodnoty za stavebné práce spojené s prebudovaním podkrovia. Holandská daňová správa právo na odpočet nepriznala v rozsahu stavebných prác zahŕňujúcich sa na vikiere a halu, pretože na súčasných účely podnikania slúžilo len vybudovanie kúpeľne a toalety.

14. Toto rozhodnutie potvrdil aj súd prvého stupňa s odôvodnením, že dva vikiere a hala sa vybudovali iba preto, aby tam obaja spoločníci mohli bývať.

15. Zdaniteľná osoba na to reaguje svojím kasačným opravným prostriedkom podaným na Hoge Raad der Nederlanden, ktorý Súdnemu dvoru predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

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

16. V konaní pred Súdnym dvorom predložili písomné pripomienky holandská vláda a Európska komisia. Ústne konanie sa neuskutočnilo.

IV – Právne posúdenie

17. Obe prejudiciálne otázky, ktoré budem ďalej analyzovať spolu, sa týkajú existencie práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe v osobitnej situácii, ktorú opísal vnútroštátny súd.
18. V predmetnom prípade podmienky práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe vyplývajú z článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Podľa neho musí zdaniteľná osoba dostať od inej zdaniteľnej osoby služby, za ktoré zaplatila daň z pridanej hodnoty (plnenia na vstupe). Plnenia na vstupe sa zároveň musia použiť na účely jej zdaniteľných plnení (plnenia na výstupe).
19. Plneniami na vstupe, ktoré sú v súvislosti s právom na odpočet dane vo veci samej sporné, sú iba tie služby, ktoré boli prijaté na účely vybudovania podkrovia v súvislosti s postavením dvoch vikierov a haly (ďalej len „prestavba“).
20. Na rozdiel od toho nie je predmetom prejudiciálnych otázok právo na odpočet dane súvisiace s kúpou už existujúcej budovy, na ktorej sa uskutočnila prestavba. Pokiaľ ide o DPH, kúpa uvedenej budovy je – v rámci druhej prejudiciálnej otázky – relevantná, len ak by mohla ovplyvniť odpočet dane vzťahujúci sa na prestavbu.
21. Aby vzniklo právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, musí uvedená prestavba podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice slúžiť na účely zdaniteľných plnení na výstupe. Ako správne upozornili všetci účastníci konania, keďže v prípade prestavby najprv išlo o použitie na súkromné účely, ale neskôr došlo aj k používaniu podkrovia, ktoré slúžilo ako kancelária a školiaca miestnosť, aj na firemné účely, treba vziať do úvahy judikatúru venovanú odpočtu v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely.
22. Na úvod (v časti A) uvediem spomenutú judikatúru, ktorej podmienky na odpočet dane zaplatenej na vstupe sa nedajú odvodiť priamo z ustanovení smernice, aby som potom mohla preskúmať, či je možné uplatniť ju v predmetnom prípade (časť B).

A – Judikatúra k právu na odpočet dane zaplatenej na vstupe v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely

1. Zatriedenie investičného majetku

23. Z ustálenej judikatúry, ktorá napokon vychádza z rozsudku Lennartz(6), vyplýva, že v prípade používania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely má zdaniteľná osoba na účely DPH na výber buď zahrnúť tento tovar v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo ho zachovať v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku, úplne ho tak vylúčiť zo systému dane z pridanej hodnoty, alebo ešte zahrnúť ho do svojho podniku iba v rozsahu jeho skutočného podnikateľského použitia.(7)

24. Pokiaľ sa zdaniteľná osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným zároveň na podnikateľské aj na súkromné účely ako s majetkom podniku, splatná DPH na vstupe z nadobudnutia tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpočítateľná.(8)

25. Týka sa to nielen dane zaplatenej na vstupe, ktorá vzniká pri kúpe hotového tovaru, ale aj – a to je relevantné predovšetkým v prípade stavieb – dane zaplatenej na vstupe z celkových nákladov na výstavbu tejto budovy,(9) napríklad z nadobudnutia stavebného materiálu alebo z využívania stavebných služieb. V takom prípade sa otázky zatriedenia tovaru a jeho použitia v prípade potreby vzťahujú na vytvorený predmet, a nie na služby, ktoré sa využili na jeho vytvorenie.

2. Použitie na účely zdaniteľných plnení na výstupe

26. Dôsledkom úplného zatriedenia tovaru, ktorý sa používa na zmiešané účely, do majetku spoločnosti je, že použitie tovaru, pokiaľ k nemu dochádza na súkromné účely, sa zdaní podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) – v spojení s článkom 2 ods. 1 – šiestej smernice.(10) Má sa tým zabrániť tomu, aby zdaniteľná osoba získala v porovnaní s koncovým spotrebiteľom nenáležitú výhodu(11) a aby súkromná konečná spotreba zdaniteľnej osoby neostala nezdanená.(12)

27. Z uvedeného vyplýva, že použitie tovaru na súkromné účely predstavuje zdaniteľné plnenie na výstupe v zmysle článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.(13) Podmienky odpôtu dane zaplatenej na vstupe podľa tohto ustanovenia sú teda splnené aj v prípade tej časti investičného majetku, ktorá sa používa na súkromné účely. Ak naproti tomu nie je zdanenie použitia na súkromné účely možné, nemožno napriek celkovému zatriedeniu investičného majetku priznať právo na odpôet dane. Taká situácia môže nastať, ak nie je splnená skutková okolnosť podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.(14)

28. Okrem toho v zmysle rozsudku Puffer nemožno judikatúru venovanú odpôtu dane uplatniť ani v prípade investičného majetku, ktorý sa síce používa čiastočne na súkromné a čiastočne na podnikateľské účely, pokiaľ zdaniteľná osoba používa investičný majetok pri podnikaní výlučne na plnenia na výstupe, ktoré sú oslobodené od dane.(15) V takom prípade síce ide o zmiešané používanie tovaru, ale pri používaní na podnikateľské účely neexistujú nijaké zdanené plnenia. Z uvedeného vyplýva, že na to, aby vôbec mohlo vzniknúť právo na odpôet dane za tovar, ktorý sa používa na zmiešané účely, musí byť podľa judikatúry používanie predmetu na podnikateľské účely prinajmenšom čiastočne zdanené.

29. V konečnom dôsledku teda na posúdenie odpôtu dane v súvislosti s nadobudnutím alebo vytvorením investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na účely podnikania, treba posúdiť zdanenie jeho použitia na účely podnikania, ako aj použitia na súkromné účely.

3. Zmysel a účel

30. Citovaná judikatúra už bola niekedykokrát zásadne spochybnená, ale Súdny dvor ju na základe dôkladného posúdenia opakovane potvrdil.(16)

31. Dôvod na to, aby sa zdaniteľnej osobe v prípade zmiešaného používania investičného majetku priznalo úplné zaradenie predmetu do majetku podniku a napriek jeho čiastočnému používaniu na súkromné účely sa priznalo právo na odpôet dane v celom rozsahu, spočíva v tom, aby sa zdaniteľnej osobe umožnili neskoršie zmeny používania v podobe zvýšenia podielu používaného na účely podnikania bez toho, aby bola daňovo znevýhodnená.(17)

32. Ak by totiž zdaniteľná osoba v prípade zmiešaného používania investičného majetku mala možnosť iba čiastočného zahrnutia predmetu v rozsahu použitia na podnikateľské účely, v prípade časti používanej na súkromné účely by právo na odpôet bolo jednoznačne vylúčené. Časť tovaru používaná na súkromné účely by potom ostala súčasťou súkromného majetku. Neskoršie použitie časti tovaru, ktorý je zaradený do súkromného majetku, na účely podnikania už dodatočne nemôže byť dôvodom vzniku práva na odpôet dane. Šiesta smernica na to neobsahuje nijaký mechanizmus regulácie.(18)

33. Na základe smernice Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, ktorou sa menia a dopĺňajú niektoré ustanovenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty,(19) už normotvorca Únie tento problém medzičasom vyriešil, avšak len vo vzťahu k obdobiam nasledujúcim po období relevantnom pre konanie vo veci samej.(20) Podľa článku 168a, ktorý bol začlenený do aktuálne platnej smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o

spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty(21), sa v prípade pozemkov so zmiešaným používaním – a z pohľadu členských štátov v prípade ostatných predmetov aj voliteľne – umožňuje už len čiastočný odpodane. Toto čiastočné vylúčenie práva na odpodane zaplatenej na vstupe sa však v súvislosti spája s možnosťou opravy v prípade zmien podielov používania, ktoré nastali neskôr.

B – Uplatnenie judikatúry v predmetnom prípade

34. Preto je potrebné objasniť, či sa zdaniteľnej osobe v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, v zmysle opísanej judikatúry venovanej odpodane zaplatenej na vstupe v prípade investičného majetku čiastočne používaného na súkromné účely umožňuje úplný odpodane, pokiaľ ide o prestavbu.

35. Ako Komisia správne uviedla, pokiaľ by sa prestavba uskutočnila pred nadobudnutím budovy, neexistovali by o tom nijaké pochybnosti. V prípade nadobudnutia budovy, ktorá sa sčasti mala využívať ako skladisko a sčasti ako byt, by zdaniteľná osoba mala právo zahrnúť budovu v celom rozsahu do majetku svojho podniku a tak by jej prináležalo právo na odpodane zaplatenej na vstupe v plnom rozsahu, kým používanie bytu na súkromné účely by sa malo zdaniť dodatočne.

36. To isté by platilo, keby zdaniteľná osoba budovu sama postavila a od začiatku vyhradila jednu časť na bývanie.

37. Na základe uvedeného treba objasniť otázku, či už samotná skutočnosť, že sa prestavba uskutočnila dodatočne, môže predstavovať dôvod iného posúdenia práva na odpodane zaplatenej na vstupe. Na to je po prvé nutné zistiť, či sa v súvislosti s prestavbou zdaniteľnej osobe umožní, aby investičný majetok v plnom rozsahu zahrnula do majetku podniku (pozri k tomu bod 1 nižšie). Po druhé je nutné posúdiť zdanenie používania tohto investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely (pozri k tomu bod 2 nižšie).

1. Zatriedenie investičného majetku k podniku

38. Ako už bolo vysvetlené, v prípade služieb určených na vytvorenie investičného majetku sa právo na odpodane zaplatenej na vstupe riadi zatriedením vytvoreného investičného majetku k majetku podniku.(22) Vo vzťahu k vytvorenému investičnému majetku musí existovať právo na zatriedenie k majetku podniku v celom rozsahu. Iba v takom prípade existuje v súvislosti so službami určenými na jeho vytvorenie právo na úplný odpodane zaplatenej na vstupe.

39. Keďže v predmetnom prípade ide o prestavbu už existujúcej stavby, skôr ako možno posúdiť právo na zatriedenie do majetku podniku v celom rozsahu [k tomu písm. c) nižšie], treba najprv objasniť, čo sa má považovať za vytvorený investičný majetok [k tomu písm. a) a b) nižšie].

a) Jednotný alebo osobitný prístup k prestavbám

40. V predmetnom prípade sú možné dva pohľady: prestavby možno považovať za dodatočné náklady na vybudovanie budovy alebo za výrobné náklady na vytvorenie vlastného investičného majetku.

41. Ak by sa prestavba považovala za čas nákladov na vybudovanie celej budovy, právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe by záviselo od zaradenia budovy, ktorej prestavba sa uskutočnila. Ak bola budova v celom rozsahu súčasťou majetku podniku, v súvislosti s prestavbou by v zásade existovalo právo na úplný odpôčet dane zaplatenej na vstupe.

42. Na základe uvedeného by od začiatku nebolo relevantné, že prestavba slúžila na vybudovanie bytu, ktorý sa používal výslovne na súkromné účely. Ak totiž zdaniteľná osoba poberá množstvo tovaru a služieb, aby mohla postaviť budovu, podľa judikatúry venovanej odpôčtu dane sa v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely, samostatne neposudzuje ani každé plnenie na vstupe.(23)

43. Zdaniteľná osoba môže celú budovu, ktorú postavila, skôr priradiť k majetku podniku. V dôsledku toho má v zásade právo na odpôčet celej dane vzťahujúcej sa na všetky plnenia na vstupe, ktoré slúžili na stavbu budovy. Platí to, hoci pravidelne možno identifikovať jednotlivé plnenia na vstupe – napríklad dodanie okna, ktoré sa zabuduje do časti používanej na súkromné účely – slúžiace výlučne na súkromné účely.

44. Ani judikatúra vo veci Bakcsi, ktorú citoval vnútroštátny súd, nesvedčí priamo v neprospech jednotného prístupu k neskoršej prestavbe s pôvodnými nákladmi na vybudovanie stavby. Súdný dvor síce v danej veci konštatoval, že zaradenie investičného majetku nemá nijaký význam pre otázku, či v súvislosti s plneniami na vstupe na účely použitia a údržby tohto investičného majetku existuje právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe.(24) Podľa toho sa má právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe za plnenia, ktoré slúžia na používanie a údržbu napríklad stavby, posúdiť nezávisle od toho, či je daná budova zatriedená do majetku podniku.

45. Vnútroštátny súd však už upozornil, že výdavky na prestavbu v tomto prípade nepredstavujú ani náklady na používanie, ani náklady na údržbu.(25) Ani podľa môjho názoru nepredstavuje daná prestavba plnenia na vstupe, ktoré by zabezpečili používanie alebo údržbu budovy vo fungujúcom podniku, ale sú prostriedkami stavby budovy, pretože menia jej podobu a možnosť používania. Rozsudok Bakcsi sa teda v tomto prípade neuplatní.

46. Z tejto judikatúry však vyplýva zásada, že zatriedenie plnenia na vstupe do majetku podniku sa musí principiálne posúdiť samostatne pre každé z plnení na vstupe.

47. Tento názor je aj v súlade s ustálenou judikatúrou v oblasti zdanenia plnení na výstupe. Podľa nej z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každé dodanie tovaru alebo služby sa má zvyčajne považovať za odlišné a samostatné plnenie.(26)

48. Čalej je nutné rešpektovať judikatúru, podľa ktorej môže mať právo na odpôčet dane len ten, kto pri prijatí plnenia na vstupe koná z dôvodu svojho postavenia zdaniteľnej osoby.(27) Kto nadobudne predmet výlučne na osobnú spotrebu, však koná ako súkromná osoba, a nie ako zdaniteľná osoba v zmysle šiestej smernice.(28)

49. Ak by sa odpôčet dane zaplatenej na vstupe súvisiaci s uvedenou dodatočnou prestavbou podmienil zatriedením stavby, musel by sa umožniť aj v prípade dodatočných prestavieb trvalo slúžiacich výslovne na súkromné účely. To by však podľa môjho názoru už nebolo v súlade s uvedenou judikatúrou. Plnenie na vstupe, ktoré je v plnom rozsahu a trvalo používané výslovne na súkromné účely, nemožno považovať za konanie zdaniteľnej osoby. V opačnom prípade by v systéme dane z pridanej hodnoty nebolo potrebné rozlíšenie medzi konaním z dôvodu zdaniteľnej osoby a z dôvodu súkromnej osoby.

50. Okrem toho by následky jednotného prístupu k zaobchádzaniu s budovou a s neskoršími

prestavbami budovy z hľadiska DPH neboli zlučiteľné ani so zásadou neutrality dane. Podľa zásady neutrality dane znáša zdaniteľná osoba bremeno DPH len vtedy, ak sa týka tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba používa na svoju súkromnú spotrebu, a nie na svoje zdaniteľné hospodárske činnosti.(29)

51. Jednotný prístup k budove a k neskorším prestavbám by však viedol aj k tomu, že zdaniteľná osoba, ktorá na budove uskutočnila prestavbu trvalého charakteru motivovanú výslovne podnikateľskými účelmi, by si v prípade, že budova bola predtým v celom rozsahu súčasťou súkromného majetku, v tejto súvislosti nemohla uplatniť právo na odpočet dane. Hoci by sa výsledok používal na podnikateľskú činnosť, zdaniteľná osoba by na základe uvedeného musela s konečnou platnosťou znášať DPH zaplatenú za prestavbu.

52. Z uvedeného vyplýva, že v judikatúre venovanej odpočtu dane v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely, predstavuje implicitne uznaný jednotný prístup k plneniam na vstupe slúžiacim na výstavbu nehnuteľnosti na zmiešané používanie(30) výnimku, ktorá je odôvodnená praktickými dôvodmi, predovšetkým v súvislosti s úzkym časovým vzťahom medzi výrobnými plneniami. Daný jednotný prístup je v súlade so skutočnosťou, že v prípade množstva plnení na vstupe, ktoré sú potrebné na stavbu budovy, by zatriedenie každého konkrétného plnenia na vstupe, či už na súkromné, alebo na podnikateľské účely, viedlo k veľkým problémom pri vymedzení a k značnej administratívnej náročnosti. To však neplatí vo vzťahu medzi pôvodnou stavbou budovy a neskoršou prestavbou, ktoré možno posudzovať samostatne, pretože sú z hľadiska svojho predmetu vždy oddeliteľné a úzka časová súvislosť medzi nimi neexistuje.

53. Navyše judikatúra Súdneho dvora už dávno uznala, že rôzne časti jedného predmetu môžu byť rôzne zahrnuté do súkromného majetku alebo do majetku podniku.(31) Z hľadiska DPH teda nejde o nič výnimočné, ak sa k jednotlivým častiam budovy pristupuje odlišne.

54. V konečnom dôsledku by teda v prípade neskoršej prestavby investičného majetku odpočet dane nemal závisieť iba od zaradenia investičného majetku. V tejto súvislosti súhlasím s názorom holandskej vlády, podľa ktorého už skutočnosť, že samotná budova sa zaradila do sféry podnikania zdaniteľnej osoby, nie je dôvodom, aby sa aj prestavba automaticky zaradila do sféry podnikania.

b) Prestavba ako vlastný investičný majetok

55. Ak sa má teda v súvislosti s neskoršou prestavbou odpočet dane zaplatenej na vstupe považovať v zásade za nezávislý od zaradenia stavby, následne vzniká otázka, či na základe danej prestavby došlo k vytvoreniu vlastného investičného majetku.

56. V tejto súvislosti by sa najprv dalo predpokladať, že všetky stavebné úkony, ktoré slúžili na vybudovanie podkrovného bytu, spoločne viedli k vytvoreniu vlastného investičného majetku v podobe bytu. K nemu patrili nielen vikiere a hala, ktoré vznikli prestavbou tvoriacou predmet sporu v konaní vo veci samej. Súčasťou daného vlastného investičného majetku bola aj vstavaná kúpeľňa a toaleta, na ktorých vybudovanie sa už zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočet DPH.

57. Otázka, či sa vybudovanie vikierov a haly musí z hľadiska určenia relevantného investičného majetku oddeliť od vybudovania kúpeľne a toalety, je otázkou týkajúcou sa skutkového stavu, ktorú musí posúdiť vnútroštátny súd. Na účely tohto posúdenia je rozhodujúce, či prestavba vikierov, haly, kúpeľne a toalety boli v úzkom vecnom a časovom vzťahu, ktorý je porovnateľný so vzťahom existujúcim v prípade plnení pri výstavbe budovy.

58. V každom prípade však podľa môjho názoru neexistuje presvedčivý dôvod, aby sa vybudovaný byt celkovo alebo vikiere a hala samostatne nepovažovali za vlastný investičný majetok.

59. Ako už uviedol generálny advokát Mengozzi, základnými prvkami definície investičného majetku, ktorá sa má uplatniť v súvislosti s judikatúrou venovanou odpôtu dane zaplatenej na vstupe v prípade investičného majetku čiastočne používaného na súkromné účely, sú trvalá povaha daných tovarov a postupné odpisovanie nákladov na ich obstaranie.(32) Tieto podmienky by spôsobili tak vybudovaný byt, ako aj vikiere a hala vybudované pri prestavbe, ktoré sú sporné vo veci samej.

60. Na tomto zistení nemení nič ani skutočnosť, že tak byt, ako aj vikiere a hala sú časťou iného investičného majetku.

61. Generálny advokát Mengozzi sa síce vyjadril v prospech toho, že pokiaľ ide o tovary, ktoré sú zaradené do investičného majetku po jeho nadobudnutí, ale zvyšujú jeho hodnotu, považuje v záujme jednoduchosti spoločného systému DPH za vhodnejšie, aby sa neuplatňovala judikatúra venovaná odpôtu dane zaplatenej na vstupe v prípade investičného majetku čiastočne používaného na súkromné účely, ale aby DPH zaplatená na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku bola rozdelená. Vychádzal pritom len z nákladov na údržbu, teda z nahradenia už existujúcej časti investičného majetku novou.(33)

62. Predmetný prípad sa však naproti tomu netýka takýchto nákladov na údržbu, ale výstavby nových častí budovy, ktoré predtým neexistovali. Keďže k stavbe nových častí budov, ktoré sa používajú zmiešaným spôsobom, nebude dochádzať neprimerane často, nedá sa očkavať, že prístup k viacerým investičným majetkom v rámci jednej budovy predstavuje z hľadiska DPH príliš zložitú úlohu.

63. Na základe zistenia, že dokonca aj samotné vikiere a hala môžu predstavovať samostatný investičný majetok, je napokon namieste aj posúdenie otázky, či zásady, ktoré sú uvedené v judikatúre v súvislosti s odpôtom dane zaplatenej na vstupe za investičný majetok používaný čiastočne na súkromné účely, možno uplatniť aj na iné predmety ako na investičný majetok.(34)

c) čiastočné používanie na súkromné účely

64. V zásade právo na úplný odpôet dane zaplatenej na vstupe závisí v prípade prestavieb napokon aj od toho, či sa vytvorený investičný majetok – v danom prípade teda buď vybudovaný byt, alebo vikiere a hala – používa tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely. V takom prípade by bolo možné zaradiť celý investičný majetok do majetku podniku.

65. Pokiaľ vnútroštátny súd zistí, že vybudovaný byt treba ako celok považovať za samostatný investičný majetok, bolo by možné uvedené zatriedenie do majetku podniku. V konaní vo veci samej sa totiž javí ako jasné, že časti vybudovaného bytu – a to kúpeňa a toaleta – sa od začiatku používali aj na podnikateľské účely.(35) Prestavba na účel vybudovania vikierov a haly, ktorá je v konaní vo veci samej sporná, by potom predstavovala súčasné vytvorenia predmetu, ktorý sa používal tak na súkromné účely, ako aj na účely podnikania. V tom prípade by sa s vybudovaným bytom nemalo zaobchádzať inak ako so súkromnou stavbou vybudovanou na zmiešané používanie. Nebolo by relevantné, na aký účel slúži osobitne vybudovanie vikierov a haly, pretože z celkového hľadiska je relevantné zmiešané používanie.(36)

66. Predmetom prejudiciálnych otázok vnútroštátneho súdu je však iba odpôet dane v prípade prestavby, ktorá sa uskutočnila výlučne v súvislosti s použitím na súkromné účely. Z mojich

doterajších tvrdení vyplýva, že táto otázka je opodstatnená v prípade, ak vikiere a hala predstavujú samostatný investičný majetok. V záujme odpovede na prejudiciálnu otázku v prípade, ak by vnútroštátny súd vo svojom skutkovom posúdení dospel k tomuto záveru, chcem v posudzovaní ďalej pokračovať s predpokladom, že vikiere a hala tvoria samostatný investičný majetok.

67. V porovnaní s doterajšou judikatúrou vzťahujúcou sa na odpôčet dane v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely, ide v predmetnom prípade o osobitnú situáciu. Vikiere a hala sa totiž z časového hľadiska postupne používali na odlišné účely: v zmysle skutkového stavu, ktorý opísal vnútroštátny súd, používali manželia vikiere a halu najskôr výlučne na súkromné účely ako svoj súkromný byt a potom výlučne na účely podnikania ako kanceláriu a školiacu miestnosť. Treba preto bližšie preskúmať, či v takom prípade možno usudzovať, že ide o zmiešané používanie v zmysle judikatúry týkajúcej sa odpôctu dane v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely.

i) Rozsudok Lennartz

68. Holandská vláda v tejto súvislosti oprávnene upozornila na potrebu posúdiť, či manželia pri odbere služieb na účely prestavby vôbec konali ako zdaniteľná osoba. Právo na odpôčet má totiž len osoba, ktorá koná ako zdaniteľná osoba v okamihu nadobudnutia tovaru.(37) Podľa judikatúry však zdaniteľná osoba, ktorá nadobudne predmet výslovne na účely svojho súkromného použitia, koná v zmysle šiestej smernice ako súkromná osoba, a nie ako zdaniteľná osoba.(38)

69. Ak by sa vychádzalo len z počiatočného používania, manželia by uskutočnili prestavbu iba na súkromné účely, v dôsledku čoho nekonali ako zdaniteľná osoba, a preto nemajú právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe.

70. Ak by sa vychádzalo len z počiatočného používania, nebolo by možné uplatniť ani judikatúru k odpôctu dane v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používal na súkromné účely. Neexistovalo by ani zmiešané používanie a popri použití na súkromné účely by nešlo ani o zdanené použitie investičného majetku na účely podnikania.

71. Z hľadiska odpovede na otázku, či treba používanie, ktoré spočiatku slúžilo výlučne na súkromné a potom na podnikateľské účely, od začiatku považovať za používanie čiastočne na podnikateľské účely, považujem za vhodné vrátiť sa k rozsudku Lennartz.

72. Súdny dvor v uvedenom rozsudku stanovil základ judikatúry vo veci odpôctu dane zaplatenej na vstupe v prípade čiastočného použitia investičného majetku na súkromné účely, ktorá sa odvtedy ustálila. V danom rozsudku sa vyjadril aj k otázke používania na podnikateľské účely, ktoré sa začalo až neskôr. Súdny dvor tam uviedol, že existencia práva na odpôčet dane zaplatenej na vstupe závisí od postavenia, z akého koná osoba v čase, keď poberá plnenia na vstupe.(39) Osoba, ktorá nadobúda majetok na podnikateľské účely, koná v postavení zdaniteľnej osoby aj v tom prípade, ak majetok nepoužíva okamžite na tieto účely.(40)

73. To, či boli plnenia na vstupe prijaté na neskoršie podnikateľské účely, je skutkovou otázkou, ktorú treba posúdiť s ohľadom na všetky okolnosti skutkového stavu. Patrí k nim druh príslušného tovaru a obdobie, ktoré uplynulo od nadobudnutia tovaru do jeho použitia na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.(41)

74. Hoci tento rozsudok predstavuje úplný začiatok vývinu judikatúry k odpôctu dane zaplatenej na vstupe pri zmiešanom použití investičného majetku, predsa už obsahuje základné smerovanie.

75. Ako už bolo uvedené, dôvodom vývinu judikatúry venovanej odpočtu dane zaplatenej na vstupe v prípade čiastočného používania na súkromné účely je absencia možnosti opravy pre zdaniteľnú osobu v prípade neskoršieho použitia predmetu, ktorý bol zaradený do súkromného majetku, na podnikateľské účely. Pokiaľ zdaniteľná osoba nadobúda predmety ako súčasť svojho súkromného majetku, je v prípade, ak sa tento predmet neskôr použije na podnikateľské účely, odpočet dane zaplatenej na vstupe s konečnou platnosťou vylúčený.(42)

76. Na základe uvedeného by nebolo opodstatnené, aby sa zdaniteľnej osobe, ktorá uskutočňuje investičné výdavky, pri ktorých je zrejmé, že síce nie okamžite, ale neskôr budú v plnom rozsahu použité na účely podnikania, v tejto súvislosti v celom rozsahu odoprelo právo na odpočet dane. Používanie najprv výlučne na súkromné, potom výslovne na podnikateľské účely však predstavuje prípad najpravdepodobnejšieho najväčšieho daňového znevýhodnenia, ktoré pre zdaniteľnú osobu môže nastať pri zmene používania predmetu, a zabránenie tomuto znevýhodneniu je dôvodom, pre ktorý sa vyvinula judikatúra venovaná odpočtu dane zaplatenej na vstupe v prípade investičného majetku čiastočne používaného na súkromné účely.

77. Tieto závery odvodené z histórie vzniku judikatúry považujem za zlučiteľné aj s najnovším rozsudkom Puffer.

78. Súdny dvor v ňom síce konštatoval, že odpočet dane zaplatenej na vstupe v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely, je vylúčený u zdaniteľných osôb poskytujúcich len plnenia oslobodené od dane. V takom prípade zdaniteľná osoba v dôsledku toho, že jej čiinnosť je oslobodená od dane, nikdy, ani v budúcnosti, neposkytuje zdaniteľné plnenia. Podľa zmyslu a účelu judikatúry k odpočtu dane zaplatenej na vstupe neexistuje v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely, pri čiinnosti oslobodenej od dane nijaký dôvod na jej uplatnenie, pretože podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice nemôže byť použitie investičného majetku na podnikateľské účely v nijakom prípade dôvodom odpočtu dane zaplatenej na vstupe.

79. O takýto prípad však v prejednávanej veci nejde. Obchodovanie s autolakmi, ktoré vykonáva zdaniteľná osoba, však nepredstavuje čiinnosť oslobodenú od dane.

ii) Preukázanie neskoršieho použitia na podnikateľské účely

80. Je zrejmé, že po vzniku práva na úplné zahrnutie investičného majetku do majetku podniku existuje napriek počiatočnému používaniu iba na súkromné účely určité riziko zneužitia.

81. Platí to predovšetkým na základe toho, že podľa judikatúry vyplýva účel, ktorý je spojený s prijatím plnenia na vstupe, výlučne z plánovaného účelu použitia zo strany zdaniteľnej osoby preukázaného na základe objektívnych skutočností v čase jeho prijatia, ale nie z neskoršieho skutočného použitia plnenia na vstupe. Súdny dvor to výslovne uviedol aj na prípad prvých investičných výdavkov zdaniteľnej osoby predtým, ako sa začne skutočná prevádzka podniku.(43) Podľa môjho názoru neexistuje nijaký dôvod, aby sa na to pri neskorších investičných výdavkoch počas prebiehajúcej prevádzky podniku nazeralo inak.

82. Treba však zdôrazniť, že aj podľa tejto judikatúry musia existovať objektívne dôkazy o úmysle zdaniteľnej osoby o neskoršom používaní investičného majetku, ktorý bol najprv používaný výlučne na súkromné účely, na podnikateľské účely. Za objektívne hľadiská už rozsudok Lennartz považoval druh predmetu, ako aj obdobie do plánovaného použitia na podnikateľské účely.(44)

83. Z toho treba odvodiť, že existuje investičný majetok, ako napríklad sauna dodatočne

vybudovaná v sklade veľkoobchodu s autolakmi, ktorá na základe svojej povahy môže pri prevádzkovaní podniku pravidelne slúžiť iba na súkromné účely. Aj predpoklad objektívnej preukázateľnosti neskoršieho použitia na podnikateľské účely je o to menší, čím je vzdialenejší v budúcnosti.

84. Okrem toho treba zdôrazniť, že v nijakom prípade nestačí iba samotná možnosť neskoršieho použitia na podnikateľské účely. Taká domnienka by umožnila odpočet dane zaplatenej na vstupe v prípade všetkých plnení na vstupe, ktoré zdaniteľná osoba poberá. Použitie na podnikateľské účely plánované v budúcnosti musí byť konkrétne a preukázateľné. Inak treba vychádzať z predpokladu, že požiatočné používanie na súkromné účely je dôvodom na domnienku o používaní výlučne na súkromné účely. Zdaniteľná osoba by túto domnienku musela vyvrátiť objektívnymi dôkazmi.

85. V predmetnom prípade je jasné, že prestavba sa uskutočnila najprv výlučne na súkromné účely, a to na vybudovanie časti bytu. Na to nadviazalo používanie priestorov na podnikateľské účely – ako sklad a školiaca miestnosť. Keďže hala aj vikiere ostali zachované aj po úprave priestorov na podnikateľské účely, prestavba sa neskôr použila na podnikateľské účely.

86. Podľa môjho názoru z opisu skutkového stavu v konaní vo veci samej nevyplyva jednoznačne, či uvedené následné používanie na podnikateľské účely bolo plánované a či bolo objektívnymi dôkazmi preukázané už počas realizácie prestavby, čiže v čase prijatia plnenia na vstupe.

87. V prejudiciálnej otázke sa na jednej strane hovorí o prestavbe, ktorá sa uskutočnila výlučne v súvislosti s použitím na súkromné účely. Ak by sa to chápalo tak, že používanie týchto plnení na vstupe na podnikateľské účely sa v čase realizácie prestavby neplánovalo, bol by odpočet dane zaplatenej na vstupe od začiatku vylúčený. V čase prijatia plnení na vstupe by teda manželia nekonali ako zdaniteľná osoba, pretože prijaté plnenie sa vzťahovalo iba na súkromné účely. Právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe by v súvislosti s prestavbou teda neexistovalo.

88. Na druhej strane bolo používanie časti skladiska ako bytu pre manželov podľa tvrdení vnútroštátneho súdu od začiatku plánované na prechodné obdobie. Mohli teda existovať plány manželov na používanie prestavby po vysťahovaní sa z bytu. Okrem toho rozhodnutie súdu prvého stupňa, ktoré bolo predložené spolu s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, by bolo možné chápať tak, že neskoršie používanie na podnikateľské účely sa zamýšľalo od začiatku.(45)

89. Vnútroštátny súd teda musí napokon objasniť ako skutkovú otázku, či úmysel neskoršieho používania vikierov a haly na podnikateľské účely existoval od začiatku a či sa tento úmysel preukázal objektívnymi faktmi.

2. Použitie na zdanené plnenia na výstupe

90. Pokiaľ vnútroštátny súd v súvislosti s plneniami na vstupe zistí existujúci úmysel zmiešaného používania vikierov a haly alebo ak predpokladá, že vybudovaný byt ako celok predstavuje relevantný investičný majetok, spoločnosť ako zdaniteľná osoba by v zmysle judikatúry venovanej odpočtu dane mala v prípade investičného majetku, ktorý sa čiastočne používa na súkromné účely, právo na to, aby sa uvedené predmety v plnom rozsahu zatriedili do majetku podniku.

91. Na to, aby v tejto súvislosti existovalo aj právo na úplný odpočet dane zaplatenej na vstupe, by musel existovať úmysel zdaniteľnej osoby, že prestavbu v súlade s článkom 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice použije v celom rozsahu na účely zdaniteľných plnení na výstupe. V predmetnom

případe to závisí od plánovaného použítia vytvoreného investičného majetku.

92. Ak existoval úmysel použiť investičný majetok na podnikateľské účely – v prípade vybudovaného bytu v súvislosti s čiastočným používaním kúpeľne a toalety na podnikateľské účely a v prípade vikierov a haly ich použitím ako časti kancelárie a školiacej miestnosti –, plnenia na výstupe sa podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice zdania v rámci obchodnej činnosti zdaniteľnej osoby.

93. Pokiaľ existoval úmysel použiť investičný majetok na súkromné účely, prichádza do úvahy zdanenie plnení na výstupe podľa skutkových okolností článku 6 ods. 1 prvého pododseku v spojení s článkom 2 bodom 1 šiestej smernice.

a) Použitie tovaru v zmysle písm. a) článku 6 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice

94. Podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice sa zdaní použitie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na súkromné účely zdaniteľnej osoby.

95. Ak vybudovaný byt, resp. vikiere a hala predstavujú samostatný investičný majetok, ktorý sa môže v celom rozsahu zaradiť do majetku podniku, treba súkromné použitie pre manželov zdaniť samostatne.

96. V dôsledku tejto samostatnosti tiež nie je relevantné, či investičný majetok, s ktorým skutočne súvisí vybudovaný byt, resp. vikiere a hala, zakladal právo na úplný alebo čiastočný odpočet DPH. Na druhú prejudiciálnu otázku Hoge Raad treba teda odpovedať tak, že z hľadiska odpovede na prvú prejudiciálnu otázku nie je rozdiel v tom, či zdaniteľná osoba pri získaní investičného majetku vyfakturovala daň z pridanej hodnoty, ktorú si už odpočítala.

97. Okrem toho použitie vybudovaného bytu, resp. vikierov a haly na súkromné účely nie je v predmetnom prípade ani oslobodené od dane.

98. Súdny dvor síce musí vo veci BLM (C-436/10) ešte rozhodnúť o tom, či sa článok 13 B písm. b) šiestej smernice, ktorý oslobodzuje prenajímanie nehnuteľného majetku od dane, uplatní v prípade použitia časti budovy na súkromné účely, ktoré sa má podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice v zásade zdaniť. V uvedenom prípade však otázka vyplynula v súvislosti s osobitnou situáciou spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou a ktorá sa právne líši od používateľa budovy.

99. Vo veci samej však spoločnosť, ktorá je zdaniteľnou osobou, jednak nemá vlastnú právnu subjektivitu. Jednak sa v prejudiciálnych otázkach vychádza z toho, že zdaniteľná osoba používa investičný majetok vo svoj prospech, a nie v prospech inej osoby. V uvedenom prípade sa už rozhodlo o tom, že oslobodenie od dane podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice sa neuplatní na daňovú skutkovú okolnosť podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.(46)

100. Tým sa podľa článku 2 bodu 1 v spojení s článkom 6 ods. 2 prvým pododsekom písm. a) šiestej smernice zdaní aj plánované použitie relevantného investičného majetku na súkromné účely.

b) Bezodplatné poskytnutie služieb zo strany zdaniteľnej osoby podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. b) šiestej smernice

101. V predmetnom prípade nemožno uplatniť skutkovú okolnosť upravenú v článku 6 ods. 2 prvom pododseku písm. b) šiestej smernice.

102. Ako bolo čiastočne uvedené, za plnenia na výstupe nemožno považovať služby poskytnuté manželom pri prestavbe. Aby na ich základe vzniklo právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe, sa uvedené služby musia poskytnúť spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou. Predstavujú preto plnenia na vstupe.

103. Plnenia na výstupe spočívajú skôr v použití tovaru vytvoreného prostredníctvom plnení na vstupe, to znamená použitie vybudovaného bytu, resp. vikierov a haly. Keďže v dôsledku toho ide o použitie tovaru zahrnutého do majetku podniku, treba naň uplatniť výlučne skutkovú okolnosť podľa článku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.

V – Návrh

104. So zreteľom na uvedené skutočnosti navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku položenú Hoge Raad takto:

Zdaniteľná osoba, ktorá prechodne používa časť investičného majetku patriaceho jej spoločnosti na svoje súkromné účely, má podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe za náklady na prestavbu trvalého charakteru, ktorú uskutočnila výlučne na súkromné účely a na základe ktorej vznikol samostatný investičný majetok, pokiaľ v ňase prestavby objektívne preukázateľne zamýšľa, že takto vytvorený investičný majetok použije na účely svojich zdanených podnikateľských plnení, a to aj v prípade, ak by sa uvedené použitie malo uskutočniť až v nadväznosti na súkromné použitie. Uvedené právo na odpôčet dane zaplatenej na vstupe existuje nezávisle od toho, či sa zdaniteľnej osobe pri získaní investičného majetku, na ktorom sa uskutočnili stavebné úpravy, vyfakturovala daň z pridanej hodnoty, ktorú si táto osoba odpôčítala.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Prvý raz v rozsudku z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, naposledy v rozsudku zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11.

3 – Pozri v tejto súvislosti podrobnejšie bod 23 a nasl.

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

5 – V roku 2000 treba uplatniť článok 17 šiestej smernice v znení jej článku 28f smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa doplní spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a doplní sa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160) a v rozsahu, v akom je to relevantné vo veci samej aj v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a doplní smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274). Toto znenie je relevantné v predmetnom prípade, pretože prestavby, v súvislosti s ktorými vznikol v konaní vo veci samej spor, pokiaľ ide o právo na odpôčet dane, boli vykonané v roku 2000.

6 – Rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 35.

7 – Rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbricht, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 20; z 8. marca 2001, Bakcsi, C-415/98, Zb. s. I-1831, bod 25; z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00, Zb. s. I-4101, bod 40; z 21. apríla 2005, HE, C-25/03, Zb. s. I-3123, bod 46; zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23; z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 34; zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 21; z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Zb. s. I-839, bod 32; z 23.

apríla 2009, Puffer, C-460/07, Zb. s. I-3251, bod 39, a Eon Aset Menidjmont, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 53.

8 – Rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 40 a tam citovaná judikatúra; pozri aj rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 35.

9 – Rozsudky Seeling, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, body 43 a 47; Wollny, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 24, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 42.

10 – Rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 41 a tam citovaná judikatúra.

11 – Rozsudky Wollny, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 32, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 54; pozri v tomto zmysle už rozsudok z 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, Zb. s. I-4517, bod 33.

12 – Pozri rozsudok z 27. júna 1989, Kühne/Finanzamt München III, 50/88, Zb. s. 1925, bod 29.

13 – Rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 41 a tam citovaná judikatúra.

14 – V tomto zmysle rozsudok Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, body 38 až 40; podľa neho neexistuje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe, pokiaľ sa investičný majetok používa na ťinnosť, ktorá nespadá do pôsobnosti DPH, ale ktorá sa nepovažuje ani za ťinnosť vykonávanú „na účely iné ako podnikateľské“ v zmysle skutkovej okolnosti podľa ťlánku 6 ods. 2 prvého pododseku písm. a) šiestej smernice.

15 – Pozri v tomto zmysle rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 49.

16 – Rozsudky Charles a Charles-Tijmens, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7; v súvislosti s pozemkami pozri najmä rozsudok Seeling, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7.

17 – Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 10. novembra 1992 vo veci Mohsche (rozsudok z 25. mája 1993, C-193/91, Zb. s. I-2615), bod 18, a 6. apríla 1995 vo veci Armbrecht (rozsudok už citovaný v poznámke pod ťiarou 7), body 39 a 49.

18 – Rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 44. Na základe uvedeného treba poťítať aj s prípadnými finančnými výhodami (v oblasti likvidity), ktoré zdaniteľnej osobe vyplývajú z danej úpravy v porovnaní s koncovým spotrebiteľom: pozri v tomto zmysle rozsudok Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, body 55 až 57; pozri tiež rozsudok Wollny, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 38.

19 – Ú. v. EÚ L 10, s. 14.

20 – Smernica 2009/162/EÚ sa mala v súlade s jej ťlánkom 2 prebrať do 1. januára 2011.

21 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

22 – Pozri bod 25 vyššie.

23 – Pozri bod 25 vyššie.

24 – Pozri rozsudok Bakcsi, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 33.

- 25 – Bod 3.4.6 návrhu na zažatie prejudiciálneho konania.
- 26 – Rozsudok z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Zb. s. I-11079, bod 35 a tam citovaná judikatúra; v súvislosti so službami pozri rozsudok z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 29.
- 27 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 8, a z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Zb. s. I-4685, bod 32.
- 28 – Rozsudok zo 6. mája 1992, de Jong, C-20/91, Zb. s. I-2847, bod 17.
- 29 – Rozsudok HE, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 48.
- 30 – Rozsudky Seeling, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, body 43 a 47; Wollny, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 24, a Puffer, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 42.
- 31 – Rozsudok Armbricht, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, body 19 a 20.
- 32 – Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi 22. decembra 2008 vo veci Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (rozsudok už citovaný v poznámke pod ťiarou 7), bod 67.
- 33 – Tamže, bod 73.
- 34 – Tamže, bod 59 a nasl.
- 35 – K tomu pozri rozsudok Gerechtshof te Leeuwarden zo 7. septembra 2007, BK 1024/04, bod 2.5, ktorý bol ako rozhodnutie súdu nižšieho stupňa predložený spolu s návrhom na zažatie prejudiciálneho konania.
- 36 – Pozri body 42 a 43 vyššie.
- 37 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 8, a Waterschap Zeeuws Vlaanderen, už citovaný v poznámke pod ťiarou 27, bod 32.
- 38 – Rozsudok de Jong, už citovaný v poznámke pod ťiarou 28, bod 17.
- 39 – V tomto zmysle rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 8, ako aj rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 38.
- 40 – Rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 14.
- 41 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 21; Bakcsi, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7, bod 29, a Eon Aset Menidjunt, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 58.
- 42 – Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 20. januára 2005 vo veci Charles a Charles-Tijmens (rozsudok už citovaný v poznámke pod ťiarou 7), bod 75.
- 43 – Rozsudok z 8. júna 2000, Breitsohl, C-400/98, Zb. s. I-4321, body 34 a 35; pozri aj rozsudok z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 45 a tam citovanú judikatúru.

- 44 – Rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod ťiarou 2, bod 21.
- 45 – Pozri rozsudok Gerechthshof te Leeuwarden zo 7. septembra 2007, BK 1024/04, bod 2.3.
- 46 – Rozsudok Seeling, už citovaný v poznámke pod ťiarou 7.