

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 10. apríla 2014 (1)

Vec C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hoge Raad (Holandsko)]

„DPH – Zdaniteľné plnenia – Dodávka vykonaná za protihodnotu – Prvé použitie priestorov obcou postavených pre obec na pozemku, ktorý jej patrí – Ľínosti, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán a ako zdaniteľná osoba“

1. Orgán miestnej správy (ktorý sa v súlade s článkom 4 ods. 5 šiestej smernice o DPH(2) nepovažuje za zdaniteľnú osobu, pokiaľ ide o ľínosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán) si objednal výstavbu administratívnej budovy na pozemku, ktorý mu patril. Bola od neho vybraná DPH zo stavebných prác. Budova sa používa hlavne na jeho ľínosti, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán, ale aj na zdaniteľné a oslobodené hospodárske ľínosti. Z dôvodov zrejme spojených so zavedením vnútroštátneho kompenzačného fondu DPH, ktorý ho môže zbaviť daňovej záťaže na vstupe, by si orgán miestnej správy prial, aby sa prvé použitie budovy z jeho strany považovalo za zdaniteľné plnenie sebe samému („dodávka pre vlastnú potrebu“). Daňový orgán s tým nesúhlasí. Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holadska) sa pýta, či je také zaobchádzanie, akoby išlo o zdaniteľnú dodávku pre vlastné potreby, v súlade so šiestou smernicou.

Právny rámec

Šiesta smernica

2. V zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“ má podliehať DPH.

3. Článok 4 ods. 1 a 2 tejto smernice definuje zdaniteľnú osobu ako osobu, ktorá nezávisle na ťubovoľnom mieste vykonáva hospodársku ľínosť, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto ľínosti. Tieto ľínosti zahŕňajú všetky ľínosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby a „využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe“.

4. Podľa článku 4 ods. 5 sa štátne orgány, orgány regionálnej a miestnej správy a iné orgány riadiace sa verejným právom bežne nepovažujú za zdaniteľné osoby, pokiaľ ide o ľínosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány ani vtedy, keď v súvislosti s týmito ľínosťami alebo plneniami inkasujú dávky, poplatky, príspevky alebo platby. Musia sa však považovať za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito ľínosťami alebo plneniami, kde by zaobchádzanie s nimi

ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže. Majú sa tiež považovať za zdaniteľné osoby, ak vykonávajú ktorúkoľvek z činností (ktoré majú obchodnú alebo hospodársku povahu) uvedených v prílohe D šiestej smernice.

5. Článok 5 ods. 1 definuje dodávku tovarov ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom“. V zmysle článku 5 ods. 5 môžu členské štáty považovať odovzdávanie určitých stavebných prác za také poskytovanie tovaru. V zmysle článku 5 ods. 6 sa „aplikácia tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív zdaniteľnej osoby touto osobou na účely jej osobného využitia... alebo jeho aplikáciu na účely iné ako podnikateľské...” musí tiež považovať za poskytnutie tovaru za protihodnotu, ak bola DPH zaplatená na vstupe úplne alebo čiastočne odpočítateľná.

6. Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za protihodnotu, ak ide o „aplikáciu zdaniteľnou osobou pre jej podnikateľské účely v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by [DPH] za tento tovar, získaný od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná“.

7. Článok 6 ods. 1 definuje poskytovanie služieb ako „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5“. Podľa článku 6 ods. 2 písm. a) to zahŕňa „používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia zdaniteľnou osobou alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná“. Článok 6 ods. 3 členským štátom umožňuje, aby sa za určitých okolností za poskytovanie služieb za protihodnotu považovalo poskytovanie služieb, ak tieto služby poskytuje zdaniteľná osoba na účely jej podnikania, ak by DPH za tieto služby poskytnuté zdaniteľnou osobou nebola plne odpočítateľná.

8. (Fiktívne) transakcie, na ktoré sa vzťahuje článok 5 ods. 6 a 7 a článok 6 ods. 2 a 3, sa niekedy označujú ako „dodávky pre vlastné potreby“.

9. Podľa článku 11 A ods. 1 písm. b) a c) má byť zdaniteľným základom, pokiaľ ide o poskytovanie tovaru uvedené v článku 5 ods. 6 a 7, nákupná cena tovaru alebo podobného tovaru alebo, ak nákupná cena neexistuje, reálna cena stanovená v case dodávky a pokiaľ ide o poskytovanie tovaru uvedené v článku 6 ods. 2, celkové náklady na služby poskytované zdaniteľnou osobou.

10. Podľa článku 17 ods. 1 právo na odpočítanie dane vzniká v case vyrubenia odpočítateľnej dane. Článok 17 ods. 2 stanovuje, že pokiaľ sa tovary a služby používajú na zdaniteľné plnenia zdaniteľnej osoby, zdaniteľná osoba má právo odpočítať z dane, ktorú má zaplatiť, okrem iného DPH splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iná zdaniteľná osoba [článok 17 ods. 2) písm. a)] a DPH splatnú podľa článkov 5 ods. 7) písm. a) a článku 6 ods. 3).

11. Pokiaľ ide o tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba používa pri plneniach, v prípade ktorých je DPH odpočítateľná, a zároveň pri plneniach, v prípade ktorých nie je odpočítateľná, článok 17 ods. 5 stanovuje, že „je povolené odrátať [odpočítať – *neoficiálny preklad*] iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení [prvých z uvedených dvoch plnení – *neoficiálny preklad*]“ (podrobné pravidlá sú stanovené v článku 19). Tento podiel sa určí za všetky plnenia realizované zdaniteľnou osobou. Článok 20 stanovuje odpočítateľné sumy, ktoré majú byť v prípade potreby upravené, najmä pokiaľ boli odpočítateľné sumy vyššie alebo nižšie, než na aké mala zdaniteľná osoba, alebo ak dôjde k nejakej zmene okolností, na ktoré sa prihliadalo pri určení odpočítateľných súm. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie rozloží na päť rokov. U nehnuteľného majetku sa môže obdobie predĺžiť až na 20 rokov.

Judikatúra týkajúca sa dodávok pre vlastnú potrebu podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice

12. Vo veci Gemeente Vlaardingen(3), kde obec zadala externému zhotoviteľovi, aby prerobil povrch športoviska, ktoré jej patrilo (aj len „poskytnutý materiál“) z trávnatého na umelý, Súdny dvor okrem iného uviedol:

„25 Uvedený článok 5 ods. 7 písm. a) sa týkal situácií, v ktorých sa mechanizmus odpočtu stanovený ako všeobecné pravidlo šiestou smernicou nemohol použiť. Ak sa tovary používajú na účely hospodárskej činnosti zdanenej na výstupe, je potrebné vykonať odpočítanie dane, ktorou boli zaťažené tieto tovary na vstupe, aby sa predišlo dvojitému zdaneniu. Keď sa však tovar získaný zdaniteľnou osobou použije na účely oslobodených plnení, nemožno vykonať odpočítanie dane, ktorá bola za tieto tovary zaplatená na vstupe (pozri najmä rozsudky z 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 24; z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Zb. s. I-839, bod 28, a zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 44)... Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa týkal najmä tohto prípadu, keď odpočítanie sumy DPH zaplatenej na vstupe je na výstupe vylúčené, ak hospodárska činnosť vykonávaná na výstupe je oslobodená od DPH.

26 Konkrétne,... uvedené ustanovenie umožňovalo členským štátom formulovať svoju daňovú právnu úpravu tak, aby podniky, ktoré nemôžu z dôvodu, že vykonávajú činnosť oslobodenú od DPH, odpočítať DPH, ktorú zaplatili pri nadobudnutí tovaru na účely podnikania, neboli v nevýhode oproti konkurentom, ktorí vykonávajú tú istú činnosť s tovarom, ktorý získali bez toho, aby museli zaplatiť DPH, a to tak, že ho sami vyrobili, alebo všeobecnejšie, ho nadobudli ‚[v rámci svojho podnikania]‘. Na to, aby títo konkurenti podliehali tej istej daňovej záťaži, ako je tá, ktorú znášajú podniky, ktoré nadobudli svoj tovar od tretej osoby, článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice dával možnosť členským štátom klasifikovať použitie tovaru získaného v rámci podnikania na účely výkonu činností podniku, ktoré sú oslobodené od DPH, ako dodávku tovaru za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 a článku 5 ods. 1 tejto smernice, a teda podriať uvedené použitie DPH.

27 Na to, aby sa táto možnosť... mohla použiť spôsobom, ktorý v skutočnosti odstraňuje akúkoľvek nerovnosť v oblasti DPH medzi zdaniteľnými osobami, ktoré nadobudli tovar od inej zdaniteľnej osoby, a tými, ktoré ho získali v rámci svojho podnikania, je potrebné chápať pojem ‚tova[r] vyroben[ý], zostrojen[ý], získan[ý], spracovan[ý]... [v rámci jej podnikania]‘ v takom zmysle, že sa vzťahuje nielen na tovar úplne vyrobený, zostrojený, získaný alebo spracovaný samotným dotknutým podnikom, ale takisto na tovar vyrobený, zostrojený, získaný alebo spracovaný treťou osobou z materiálu, ktorý jej dal uvedený podnik k dispozícii.“

13. Súdny dvor rozhodol, že podľa článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice v spojení s

§ 11 ods. 1 písm. b) tejto smernice „použitie pozemkov vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, ktoré táto osoba nechala upraviť treťou osobou, danou zdaniteľnou osobou na účely hospodárskej činnosti oslobodenej od DPH môže byť predmetom zdanenia na účely DPH, ktorého základom je súčet hodnoty pozemku, na ktorom sú tieto športoviská, a nákladov na ich úpravu, ak uvedená zdaniteľná osoba ešte nezaplatila DPH týkajúcu sa tejto hodnoty a týchto nákladov a ak sa na predmetné pozemky nevzťahuje oslobodenie stanovené v § 13 B písm. h) uvedenej smernice“ (ktorý sa týka „dodávky“ nezastavaného pozemku, okrem stavebných pozemkov“).

14. Skôr, v bode 33 rozsudku Uudenkaupungin kaupunki(4), Súdny dvor uviedol v súvislosti s činnosťou orgánov miestnej správy, ktoré *nie* sú oslobodené od DPH na základe § 4 ods. 5 šiestej smernice, že „§ 5 ods. 6 a § 6 ods. 2 môžu nájsť uplatnenie len v prípade zmeny používania predmetného majetku na osobné použitie, ale nie v prípade zmeny používania tohto majetku na účely vykonávania činnosti oslobodenej od dane“.

Judikatúra týkajúca sa zahrnutia majetku zmiešaného použitia

15. Ustálená judikatúra Súdneho dvora o zahrnutí majetku zmiešaného použitia do majetku podniku a súkromného majetku bola nedávano zhrnutá vo veci Van Laarhoven:(5)

„25 ... má dotknutá osoba v prípade používania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely pre potreby DPH na výber buď zahrnúť tento tovar v celom rozsahu do majetku svojho podniku, alebo ho zachovať v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku a tak ho úplne vylúčiť zo systému DPH alebo ho zahrnúť do svojho podniku iba v rozsahu, v akom ho skutočne používa na podnikateľskú činnosť (pozri rozsudky zo 14. júla 2005, Charles a Charles/Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23 a citovanú judikatúru, ako aj zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 21).“

26 Pokiaľ sa zdaniteľná osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným na podnikateľské a zároveň súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH splatná na vstupe z nadobudnutia tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpôvitelná (rozsudky Charles a Charles/Tijmens, už citovaný, bod 24, ako aj Wollny, už citovaný, bod 22).[(6)]

27 V takom prípade však právo na úplný a okamžitý odpôčet DPH zaplatenej pri nadobudnutí vedie k zodpovedajúcej povinnosti zaplatiť DPH za súkromné používanie majetku podniku (pozri rozsudky Charles a Charles/Tijmens, už citovaný, bod 30, ako aj Wollny, už citovaný, bod 24). Na tento účel § 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice považuje používanie na súkromné účely za poskytovanie služieb za protihodnotu, takže zdaniteľná osoba musí podľa § 11 ods. 1 písm. c) tejto smernice zaplatiť DPH z nákladov týkajúcich sa tohto používania (pozri rozsudok z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00, Zb. s. I-4101, body 42 a 43).“

16. Výhoda pre zdaniteľnú osobu, ktorá postupuje týmto spôsobom, bola vysvetlená v bode 74 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Charles a Charles/Tijmens, takto:

„... hoci jeho osobná spotreba podlieha DPH, ako je v prípade spotreby akéhokoľvek iného súkromného spotrebiteľa, [zdaniteľná osoba] môže v niektorých prípadoch odvodzovať určité daňové výhody z uplatnenia § 5 ods. 6 a § 6 ods. 2, pretože okrem iného:

- odpôčet je okamžitý, zatiaľ čo zdanenie je odložené a rozvrhnuté počas obdobia osobného použitia, čo poskytuje možnú výhodu z hľadiska tokov hotovosti;
- DPH je útočovaná 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 [zdaniteľnej osoby] poskytujúcej ‚služby‘ používania tovarov alebo majetku (a teda dane na výstupe) môžu byť osobitne nízke vo vzťahu k nadobúdacím nákladom (a teda k odpodátateľnej 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.“

17. V rozsuku Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (ďalej len „VNLTO“)(7) však Súdny dvor v podstate rozhodol, že zásady, ktorými sa riadi možnosť rozdeliť investičný majetok medzi podnikateľský a súkromný majetok (t. j. medzi aktíva, ktoré osoba používa ako zdaniteľná osoba a aktíva, ktoré používa ako súkromná osoba), nemožno preniesť na situáciu, keď zdaniteľná osoba vykonáva hospodárske činnosti, ktoré sú predmetom DPH a nehospodárske činnosti, ktoré nie sú predmetom DPH. V dôsledku toho článok 6 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 2 šiestej smernice sa nevzťahujú na použitie tovarov a služieb patriacich podniku na činnosti, ktoré nie sú zdaniteľnými plneniami zdaniteľnej osoby, keďže DPH sľatná pri nadobudnutí tohto tovaru a služieb a týkajúca takýchto činností nie je odpodátateľná.

18. Na rozdiel od situácie vo veci Charles a Charles-Tijmens, ktorá sa týkala „nehnuteľností patriacich do majetku podniku predtým, ako boli čiastočne určené na osobné využitie, ktoré už svojou podstatou nijako nesúviselo s podnikaním zdaniteľnej osoby“, situácia vo veci VNLTO sa týkala „iných činností, ako sú zdaniteľné plnenia združenia VNLTO, ktoré spočívajú v zabezpečení ochrany všeobecných záujmov jeho členov a nemožno ich v tejto veci považovať za činnosti iné ako podnikateľské, pretože predstavujú hlavný predmet činnosti tohto združenia“.(8)

Holandské právo

19. Podľa § 3 ods. 1 Wet op de Omzetbelasting (zákon o dani z obratu; znenie uplatniteľné v roku 2002) dodávka tovaru zahŕňa okrem iného:

„c) dodávka budov osobou, ktorá ich zhotovila, s výnimkou nezastavaných pozemkov, ktoré nie sú stavebnými pozemkami...

h) nakladanie s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku na podnikateľské účely, ak tento tovar, pokiaľ ho dodal podnikateľ, podlieha dani, v prípade ktorej je úplne alebo čiastočne vylúčené právo na odpodáťtie; tovar vyrobený na objednávku z poskytnutých materiálov vrátane pozemkov sa považuje za rovnocenný s tovarom vyrobeným vo vlastnom podniku; toto písmeno h) nemožno uplatniť na nezastavané pozemky, ktoré nie sú stavebnými pozemkami...“(9)

20. § 11 ods. 1 písm. a) bod 1 tohto istého zákona stanovuje, že na jednej strane dodávky nehnuteľného majetku a prevody práv, ktorých predmetom je taký majetok, s výnimkou dodávok budov alebo častí budov spoločne s pozemkami, na ktorých sú postavené, vykonané do dvoch rokov po ich prvom použití, a na druhej strane, dodávky stavebných pozemkov, sú oslobodené od DPH.

21. Podľa § 3 ods. 1 písm. a) Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (vykonávacie nariadenie k dani z obratu; znenie uplatniteľné v roku 2002), verejné orgány sa v súvislosti s dodávkami nehnuteľného majetku považujú za zdaniteľné osoby.(10)

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (zákon o kompenzačnom fonde pre DPH) nadobudol účinnosť 1. januára 2003. § 2 zriaďuje kompenzačný fond pre DPH v rámci ministerstva financií. V súlade s § 3 subjekty verejného práva majú nárok na príspevok z tohto fondu na financovanie dane z obratu, ktoré sa od nich vyberajú v prípade tovarov a služieb používaných na iné ako

podnikateľské účely. § 13 ods. 1 písm. a) z nároku na príspevok vylučuje dodávky uskutočnené pred účinnosťou zákona.

Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálna otázka

23. Gemeente 's-Hertogenbosch (obec 's-Hertogenbosch, ďalej len „Gemeente“) je orgán miestnej správy a ako taký sa v súlade s článkom 4 ods. 5 šiestej smernice nepovažuje za zdaniteľnú osobu v súvislosti s činnosťami alebo plneniami, ktorých sa zúčastňuje ako verejný orgán. Zúčastňuje sa však aj určitých hospodárskych činností a plnení, a to tak zdaniteľných, ako aj oslobodených od dane.

24. V zásade má preto právo na odpodanie zaplatenej na vstupe z tovarov a služieb získaných na svoje zdaniteľné hospodárske činnosti, ale nie z tých získaných na svoje činnosti ako verejný orgán, ani na hospodárske činnosti oslobodené od dane.

25. V roku 2000 si Gemeente objednal výstavbu administratívnej budovy na pozemku, ktorý mu patrilo.(11) Jeho daňové priznanie k DPH za júl 2002 (pred zavedením kompenzačného fondu pre DPH) vykazovalo daň na vstupe vo výške 287 999 eur týkajúcu sa stavebných prác. Budovu prvýkrát použil 1. apríla 2003 (po zavedení fondu).

26. Použitie budovy zo strany Gemeente bolo rozdelené takto: 94 % na činnosti ako verejný orgán (nepatriace do predmetu DPH, a preto nevedúce k vzniku odpodanie zaplatenej na vstupe), 5 % na zdaniteľné hospodárske činnosti (podliehajúce DPH a vedúce k vzniku odpodanie zaplatenej na vstupe) a 1 % na hospodárske činnosti oslobodené od dane (podliehajúce DPH a nevedúce k vzniku odpodanie zaplatenej na vstupe).(12)

27. Na základe pripomienok Gemeente sa zdá, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora o zahrnutí majetku zmiešaného použitia(13) sa pôvodne rozhodol zahrnúť budovu do majetku svojho podniku s cieľom splniť podmienky na úplný odpodanie DPH zaplatenej na vstupe pri zhotovovaní. Neskôr však vychádzajúc z rozsudku VNLTO(14) dospel k záveru, že takéto zahrnutie nebolo v jeho prípade možné a prestal sa riadiť týmto prístupom.

28. Gemeente si stále praje odpodanie celú daň zaplatenú na vstupe vo výške 287 999 eur z plnení získaných v roku 2002, ale teraz už v podstate na základe toho, že prvé použitie budovy z jeho strany v roku 2003 predstavovalo zdaniteľné plnenie pre seba samého v súlade s § 3 ods. 1 písm. h) Wet op de Omzetbelasting a článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice; v dôsledku toho tvrdí, že dodávky na vstupe z roku 2002 nadobudol na účely zdaniteľného plnenia na výstupe a viedli k vzniku okamžitého nároku na úplný odpodanie.

29. Daňový orgán nesúhlasí s touto analýzou. Domnieva sa, že odpodanie sa môže iba 6 % dane zaplatenej na vstupe vybranej v roku 2002, ktorá zodpovedá podielu činností Gemeente, ktoré sú predmetom DPH.

30. Hoge Raad, ktorý spor prejednáva v odvolacom konaní, predpokladá štyri možné výklady šiestej smernice,(15) ale nie je si istý, ktorý z nich by mohol byť správny. Súdneho dvora sa preto pýta:

„Má sa článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že za dodanie za protihodnotu treba považovať situáciu, keď obec začne po prvýkrát používať budovu, ktorú nechala postaviť na vlastnom pozemku a ktorú bude používať v rozsahu 94 % na svoje činnosti ako orgán verejnej moci a v rozsahu 6 % na svoje činnosti ako zdaniteľná osoba, z toho v rozsahu 1 % na plnenia oslobodené od dane, ktoré nezakladajú právo na odpodanie dane?“

Jednotlivé názory

31. Okrem vlastnej analýzy Hoge Raad, ako je opísaná v uznesení tohto vnútroštátneho súdu, Gemeente, grécka a holandská vláda a Komisia predložili aj písomné pripomienky, pričom všetci z nich sa na pojednávaní 22. januára 2014 aj ústne vyjadrili.

32. V podstate boli Súdnemu dvoru predložené dve hlavné línie prístupu.

33. Prvý prístup (ktorý budem nazývať „prístupom dodávky pre vlastnú potrebu“, a ktorý zahŕňa tri možné prístupy Hoge Raad) predpokladá, že situácia vo veci samej patrí do pôsobnosti článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice. Tento predpoklad zdieľa grécka a holandská vláda a tiež tvorí základ názorov, ktoré v súčasnej dobe presadzuje Gemeente.

34. Druhý prístup (ktorý budem nazývať „prístupom zahrnutia“) predpokladá, že v roku 2002 Gemeente zahrnul budovu do svojho obchodného a súkromného majetku, stanovujúc tak následný vzťah k DPH, a že článok 5 ods. 7 písm. a) sa neuplatní. Tento prístup výrazne uprednostňuje Komisia a zdá sa, že ide o prístup, ktorý Gemeente pôvodne zastával. Nemusí však byť úplne nezávislý od prístupu dodávky pre vlastnú potrebu; v niektorých prípadoch by mohlo byť možné tieto dva prístupy skombinovať (pozri bod 39 nižšie).

35. V rámci prístupu dodávky pre vlastnú potrebu treba vychádzať z toho, akoby samotnú budovu „vyrobil“ Gemeente (pretože dodal pozemok a pôvodné priestranie stavby, pričom zvyšok tovaru a služby získal zvonku) v roku 2002 a akoby ju potom „dodal“ sám sebe v okamihu prvého použitia v roku 2003, ako sa to predpokladá v článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

36. Podľa prvej varianty tohto prístupu Hoge Raad, 6 % z DPH vyberanej z dodávok v roku 2002 by malo byť odpodátých, čo predstavuje mieru, v akej bola budova nakoniec použitá na podnikateľské účely. Na účel vybratia a odpodu DPH by sa potom na dodávku pre vlastné potreby v roku 2003 nemalo prihliadať, pretože sa týkala iba rovnakého (zanedbateľného) podielu použitia budovy na podnikateľské účely. Tento variant sa neuprednostňuje v žiadnej z pripomienok predložených Súdnemu dvoru.

37. Podľa druhého z troch variantov Hoge Raad by mala byť DPH z dodávok v roku 2002 plne odpodátá z dôvodu ich použitia na zdaniteľný výstup, a to na dodávky pre vlastnú potrebu v roku 2003, z ktorých by sa tiež mala vybrať DPH v plnej výške. Potom 5 % DPH z dodávky pre vlastné potreby (čo zodpovedá 5 % zdaniteľnej hospodárskej činnosti) by malo byť odpodátých a 95 % (čo zodpovedá 94 % činnosti ako verejný orgán, plus 1 % hospodárskej činnosti oslobodenej od dane) by nemalo byť odpodátých. To zodpovedá stanovisku, ktoré Gemeente teraz zaujíma. Komisia ho prijíma ako možnú analýzu, ale neuprednostňuje ho. Podľa názoru Komisie však, ak sa táto varianta prístupu dodávky pre vlastnú potrebu ukáže ako správna, mala by sa skombinovať s prístupom zahrnutia tým, že by sa následné používanie budovy zo strany Gemeente na svoju činnosť ako verejný orgán považovalo za používanie na iný účel, ako na „podnikanie“ Gemeente na účel šiestej smernice, a teda za zdaniteľné poskytovanie služieb za protihodnotu v súlade s článkom 6 ods. 2 písm. a) tejto smernice.

38. Podľa tretieho variantu Hoge Raad by sa dodávka pre vlastné potreby v roku 2003 mala považovať za zdaniteľné plnenie iba v rozsahu podielu používania budovy na podnikateľské účely, a to 6 %; v dôsledku toho by mal byť odpodátý len rovnaký podiel dane zaplatenej na vstupe z tovaru v roku 2002. Tento variant vo všeobecnosti zodpovedá názorom vlád Grécka a Holandska.

39. V rámci prístupu zahrnutia by sa na Gemeente prihliadalo, akoby dodávky v roku 2002

získal zvonku a akoby ich (a budovu, ktorá ich zahŕňa) zaradil do majetku svojho podniku, čo umožňuje úplný odpis DPH zaplatenej na vstupe. Keď potom Gemeente budovu používal v rozsahu 94 %, vo vzťahu ku ktorým sa správal ako nezdaniteľná osoba, a teda ako konečný spotrebiteľ, mal by si útovať neodpočítateľnú DPH z nákladov na zhotovenie budovy na tieto účely, v súlade s článkom 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Pokiaľ ide o zvyšných 6 % z pôvodného odpisu, malo by dôjsť k rozdeleniu medzi 1 % použitia na podnikateľské činnosti oslobodené od dane a 5 % použitia na zdaniteľné plnenia. Komisia alternatívne tvrdí, že tento prístup by sa mal uplatniť po dodávke pre vlastnú potrebu v roku 2003 v súlade s článkom 5 ods. 7 písm. a), ak sa taká dodávka zistí (pozri bod 37 vyššie).

40. Prístup zahrnutia Hoge Raad nezvažuje, avšak považuje za možné, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa nemôže vôbec uplatniť, pretože neexistuje žiadne ustanovenie upravujúce mechanizmus odpisu pre verejné orgány, ktorý je spojený s týmto článkom; ak by to tak bolo, cesta k prístupu zahrnutia by bola, samozrejme, otvorená. Tento prístup je však analýzou uprednostňovanou Komisiou a zrejme zodpovedá pôvodnému hlavnému tvrdeniu Gemeente. Problémom – zdôrazňovaným najmä holandskou vládou, ale uznávaným aj zo strany Gemeente – je, či je v nadväznosti na rozsudok vo veci VNLTO možné uplatniť judikatúru Súdneho dvora o zahrňovaní do majetku podniku a súkromného majetku za okolností vo veci samej. Komisia sa domnieva, že takýto problém neexistuje.(16)

Posúdenie

Význam kompenzačného fondu pre DPH

41. Na základe pripomienok v prejednávanej veci sa zdá, že dôvody Gemeente obhajujúce analýzy, ktoré teraz predkladá, sú spojené so zavedením kompenzačného fondu DPH 1. januára 2003. Záťaž v podobe neodpočítateľnej DPH vzniknutá v roku 2003 spĺňa podmienky na náhradu z tohto fondu, ale pre podobnú záťaž vzniknutú v roku 2002 to neplatilo. Zdá sa teda, že by bolo v záujme Gemeente, keby bola DPH vybraná z dodávok v roku 2002 plne odpisateľná a neodpočítateľná DPH by bola vyberaná iba v roku 2003.

42. Z informácií v spise však spočiatku nebolo jasné, do akej miery by mohla byť existencia kompenzačného fondu DPH relevantná pre analýzu prejudiciálnej otázky. Zdalo sa možné, že kompenzácia z tohto fondu by zodpovedala ekvivalentu odpisu dane, narušujúc tým fungovanie spoločného systému DPH.

43. Táto pochybnosť bola na pojednávaní do značnej miery rozptýlená. Ako chápem vec teraz, ústredné štátne financovanie pre miestnu správu v Holandsku sa poskytuje v podstate cez Gemeentefonds („obecný fond“), z ktorého majú miestne orgány oprávnenie čerpať s cieľom úhrady ich výdavkov, s výhradou obmedzení stanovených určitými kritériami vrátane ich rozlohy a počtu obyvateľov. Až do konca roka 2002 získavali obce z tohto fondu paušálne príspevky, pokiaľ ide o ich celkové výdavky, vrátane prípadnej DPH. Kompenzačný fond DPH bol oddelený od obecného fondu v roku 2003 – s tým výsledkom, že DPH sa teraz spravuje oddelene od výdavkov nezahŕňajúcich DPH – aby sa zabezpečilo, že podmienky na náhradu splní výlučne iba DPH na dodávky získané na účely činnosti ako verejný orgán, a teda ktoré nie sú ani sčasti predmetom DPH. Tento systém, ako to ozrejmla na pojednávaní holandská vláda a potvrdila Komisia, nie je fiskálne, ale rozpočtové opatrenie, ktoré bolo jednoducho určené na to, aby sa zabezpečilo vhodné financovanie výdavkov miestnej správy a odstránilo skresľovanie nákladov medzi vlastnými a outsourcovanými službami.

44. Ak je toto porozumenie správne, zdá sa mi, že pri porovnaní situácie, v ktorej by Gemeente bol schopný zaobchádzať s dodávkami v roku 2002 ako vstupmi pre zdaniteľné dodávky pre vlastnú potrebu v roku 2003 so situáciou, v ktorej by tak urobil nemohol, pravdepodobne nedôjde

k žiadnemu zrejmemu narušeniu systému DPH. V prvom prípade by DPH splatná z týchto vstupov bola odpočítateľná v roku 2002, a preto by pri náhrade z obecného fondu v danom roku nebola zohľadňovaná, pričom DPH splatná pri dodávke pre vlastnú potrebu by splnila podmienky na náhradu z kompenzačného fondu DPH v roku 2003. V druhom prípade by sa náklady zahŕňajúce DPH zohľadňovali pri výpočte náhrady z obecného fondu v roku 2002 a v roku 2003 by žiadna splatná DPH nebola.

45. Za týchto okolností nebudem ďalej uvažovať o význame kompenzačného fondu DPH a podľa môjho názoru tak nemusí robiť ani Súdny dvor. Ak by však vnútroštátny súd dospel k záveru, že použitie kompenzačného fondu DPH by mohlo mať skresľujúci vplyv na systém DPH, musel by tento vplyv vziať do úvahy, a ak je to potrebné, musel by Súdnemu dvoru položiť ďalšiu prejudiciálnu otázku v akejkoľvek záležitosti v tejto súvislosti.

Konečný výsledok

46. Od Gemeente bola vybraná DPH zaplatená na vstupe v roku 2002 z dodávok, ktoré získal na konečný účel použitia administratívnej budovy v rozsahu 94 % na činnosti ako verejný orgán (nepatriace do predmetu DPH, a preto nevedúce k vzniku odpočtu dane zaplatenej na vstupe), 5 % na zdaniteľné činnosti (podliehajúce DPH a vedúce k vzniku odpočtu dane zaplatenej na vstupe) a 1 % na činnosti oslobodené od dane (podliehajúce DPH a nevedúce k odpočtu dane zaplatenej na vstupe).

47. Nakoniec preto akýkoľvek výsledok, ktorý je v súlade so systémom šiestej smernice, musí byť taký, aby v rámci neho vzniklo právo na odpôčet dane, pokiaľ ide o 5 % použitie budovy na zdaniteľné výstupy, ale nie pokiaľ ide o zvyšok.(17)

48. Zdá sa, že Hoge Raad a všetci tí, ktorí predložili Súdnemu dvoru pripomienky, sa zhodli na tomto konečnom výsledku.

49. Problém spočíva v určení, ako ho správne dosiahnuť na základe rôznych ustanovení šiestej smernice a judikatúry Súdneho dvora, ktorá ju vykladá, vo vzťahu k tomu takáto zhoda neexistuje.

Význam rozsudku VNLTO

50. Prvou otázkou podľa môjho názoru musí byť, či rozsudok Súdneho dvora vo veci VNLTO vylučuje prístup zahrnutia.(18) Ak to tak je, tento prístup netreba ďalej zvažovať. Ak to tak nie je, stále bude ešte treba určiť, či možno uplatniť prístup dodávky pre vlastnú potrebu, a ak áno, bude treba preskúmať, do akej miery by mohli byť tieto dva prístupy navzájom v súlade.

51. Čítajúc rozsudok VNLTO, myslím si, že je ťažké nesúhlasiť s Gemeente a holandskou vládou, že Súdny dvor skutočne rozhodol, že ak podnik zdaniteľnej osoby zahŕňa obe plnenia (či už zdaniteľné alebo oslobodené od dane), ktoré sú predmetom DPH a plnenia, ktoré nie sú predmetom DPH, možnosť a mechanizmus uvedený v judikatúre týkajúcej sa zahrňovania investičného majetku zmiešaného použitia nie sú k dispozícii. Aj keď odôvodnenie rozsudku mohlo byť plnšie a jasnejšie, zdá sa, že sleduje ucelenejšiu analýzu, ktorú predniesol generálny advokát Mengozzi v bodoch 20 až 57 svojich návrhov v tej veci. A môžem plne súhlasiť s tým, že výraz „používanie... na účely osobného využitia... alebo [používanie] na účely iné ako podnikateľské“ v článku 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice samozrejme nepokrýva použitie na účely, ktoré sú síce podnikateľské, ale nie sú predmetom DPH.

52. Vec VNLTO sa týkala združenia poľnohospodárskych podnikov financovaných z členských príspevkov, ktoré presadzovalo záujmy odvetvia poľnohospodárstva v provinciách Holandska. Táto

žinnosť, financovaná väčšinou z príspevkov než z konkrétnych poplatkov, sa neuskutočnila za protihodnotu, a preto nepatrila do predmetu DPH. VNLTO však tiež poskytovalo svojim členom a tretím stranám individuálne služby, na ktoré vystavovalo faktúry a ktoré predstavovali dodávky za protihodnotu v rámci predmetu DPH. Otázka, ktorú riešil Súdny dvor, bola, či by sa článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice mohol uplatniť na používanie tovarov a služieb, ktoré prijalo VNLTO a ktoré zahrnulo do svojho podniku, na žinnosti, ktoré nie sú predmetom DPH. Odpoveď znela, že nie. Predmetné žinnosti sa nemohli považovať za iné ako podnikateľské žinnosti, „pretože predstavujú hlavný predmet žinnosti tohto združenia“. (19)

53. Prejednávaná vec sa týka miestneho orgánu, ktorý sa nemá považovať za zdaniteľnú osobu, pokiaľ ide o žinnosti alebo plnenia, ktorých sa zúčastňuje ako verejnej orgán, a ktoré teda nie sú predmetom DPH. Tieto žinnosti, zdá sa, predstavujú jeho „hlavný predmet žinnosti“. Navyše poskytuje služby, ktoré sú zdaniteľné, a aj také, ktoré sú oslobodené od dane, ale ktoré sú predmetom DPH a v súvislosti s ktorými sa má považovať za zdaniteľnú osobu.

54. Zdá sa mi, že v oboch prípadoch by sa mala uplatniť rovnaká zásada.

55. Od tohto názoru ma neodrádzajú tvrdenia Komisie, že vec VNLTO sa týkala služieb, zatiaľ čo prejednávaná vec sa týka investičných statkov; že vo veci VNLTO neboli relevantné žinnosti ani plnenia predmetom DPH, pretože neexistovala žiadna konkrétna protihodnota, zatiaľ čo v prejednáwanej veci je to preto, že Gemeente sa nemá považovať za zdaniteľnú osobu; a že vo veci Uudenkaupungin kaupunki (20) Súdny dvor pripustil, že možnosť zahrnutia investičného majetku zmiešaného použitia do majetku podniku bola verejným orgánom k dispozícii.

56. Po prvé, odôvodnenie a rozhodnutie Súdneho dvora vo veci VNLTO sa jasne týkalo „tovarov a služieb“ a nenachádzam žiadne tvrdenie, že by „tovar“ bol myslený tak, aby znamenal len „tovar iný než investičný majetok“, pričom analýza, ktorú predniesol generálny advokát Mengozzi, dospela k jasnému názoru (21), že článok 6 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa nevzťahuje na okolnosti daného prípadu, a to ani keby išlo o investičný majetok. Po druhé, nedomnievam sa, že dôvody, pre ktoré žinnosti alebo transakcie nie sú predmetom DPH, môžu byť relevantné na určenie, či predstavujú „účely iné ako podnikateľské“; v zmysle rozsudku VNLTO záleží na tom, či patria do „hlavného predmetu žinnosti“ dotknutého subjektu. Nakoniec, vo veci Uudenkaupungin kaupunki nenachádzam žiadny náznak, že by Súdny dvor podporil názor, že možnosť zahrnutia investičného majetku zmiešaného použitia do majetku podniku bola verejným orgánom k dispozícii. Bod 34 tohto rozsudku, citovaný Komisiou, je formulovaný všeobecne a zaoberá sa všeobecnou námietkou vznesenou fínskou vládou, zatiaľ čo v bode 33 Súdny dvor jasne uviedol, že „článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 môžu nájsť uplatnenie len v prípade zmeny používania predmetného majetku na osobné použitie, ale nie v prípade zmeny používania tohto majetku na účely vykonávania žinnosti oslobodenej od dane“.

57. Zastávam teda názor, že za okolností prejednáwanej veci, Gemeente nebol oprávnený uplatniť možnosť zahrnutia administratívnej budovy do svojej žinnosti ako zdaniteľná osoba, a uplatniť tak možnosť považovať jej použitie na žinnosti ako verejný orgán za zdaniteľné poskytovanie služieb za protihodnotu.

Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice

58. Ďalej treba zvážiť, či sa článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice uplatní, a ak áno, s akým účinkom.

59. Toto ustanovenie ponúka členským štátom jednu možnosť. Súhlasím však s holandskou vládou, že ak raz členský štát prijme túto možnosť – ako je to v prípade Holandska – predmetné zaobchádzanie s DPH sa musí uplatniť v každej situácii, ktorá spĺňa kritériá stanovené v tomto

ustanovení v súlade so spôsobom, akým boli za?lenené do vnútroštátnych právnych predpisov. Naopak, nemôže sa, samozrejme, uplatniť za okolností, ktoré nespô?ajú tieto kritériá.

60. ?ítajúc § 3 ods. 1 písm. h) Wet op de omzetbelasting vzh?adom na ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice a príslušnú judikatúru som zistila, že ak zdanite?ná osoba jednak vyrába tovar v rámci svojho podnikania (alebo poskytuje materiály vrátane pozemkov na tovar vyrobený na zákazku) a zároveň používa tovar vyrábaný na jeho podnikanie a ak by DPH z týchto tovarov nebola plne odpo?ítate?ná, keby boli získané výhradne od inej zdanite?nej osoby, potom sa ich použitie na ú?ely podnikania musí považovať za zdanite?né plnenie.

61. Tieto tri podmienky sú kumulatívne: ak sú všetky splnené, musí sa použitie na podnikateľské ú?ely považovať za zdanite?né plnenie; nemôže sa, ak podmienky nie sú splnené.

62. Zdá sa mi, že na prvý poh?ad sú tieto podmienky v prípade Gemeente splnené. Administratívna budova bola postavená na objednávku s použitím (okrem iného) pozemkov a priestorov poskytnutého Gemeente – situácia porovnateľná so situáciou vo veci Gemeente Vlaarding. Domnievam sa tiež, že rovnako sa musí vychádzať z toho, že bola zhotovená v rámci podnikania Gemeente a použitá na ú?ely tohto podnikania; význam „podnikania“ v ?lánku 5 ods. 7 šiestej smernice musí byť v súbežnom kontexte dodávky pre vlastnú potrebu rovnaký ako v ?lánku 6 ods. 2. A keďže budova sa používala aj na iné ú?ely ako zdanite?né plnenia, DPH zaplatená na vstupe by nebola plne odpo?ítate?ná, keby bola získaná výhradne od inej zdanite?nej osoby.

63. Vzniká teda otázka, či je táto analýza na prvý poh?ad nepoužiteľná z dôvodu, že len 6 % z používania budovy bolo na ú?ely podnikania Gemeente, kde vystupoval ako zdanite?ná osoba.

64. Podľa môjho názoru to tak nie je. ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa zaoberal odstránením narušenia hospodárskej sú?áže vyplývajúceho zo skuto?nosti, že ak dať zaplatená na vstupe nie je plne odpo?ítate?ná, tí, ktorí vyrábajú svoje vlastné vstupy, by boli zvýhodnení oproti tým, ktorí musia získať rovnaké vstupy z vonku, ibaže by sa obe skupiny vstupov zda?ovali rovnakým spôsobom. Uvedené nezávisí od konkrétnych hodnôt. Rozsah zvýhodnenia teda nie je rozhodujúcou okolnosťou. V každom prípade sa nemôže hodnotiť z h?adiska pomeru: výhoda, ktorú predstavuje 6 % z vyššej sumy DPH môže byť väčšia, ako tá, ktorú poskytuje 94 % z nižšej sumy.

65. V dôsledku toho sa mi zdá, že ujatie sa držby administratívnej budovy zo strany Gemeente (bez oh?adu na to, kedy presne k tomu došlo), po jej zhotovení pomocou prvkov, ktoré poskytol Gemeente, sa musí považovať za zdanite?nú dodávku pre vlastné potreby, ako sa to predpokladá v ?lánku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

66. Treba však mať na pamäti, že takéto zaobchádzanie nemôže zohrávať žiadnu úlohu, ak sa dodávky jednoducho získavajú v plnom rozsahu od inej zdanite?nej osoby a potom sa používajú na konkrétny ú?el, bez oh?adu na charakter používania. V rámci spoločného systému DPH by sa žiadny rozumný ú?el nesledoval tým, že by sa jedna a tá istá dodávka najprv považovala za príjem (s úplným zdanením a úplným odpo?tom dane zaplatenej na vstupe) a následne za dodávku pre vlastné potreby (s úplným zdanením a prípadne so žiadnym alebo čiastočným odpo?tom dane zaplatenej na vstupe), namiesto toho, aby sa považovala za jediná dodávku s úplným zdanením a prípadne so žiadnym alebo čiastočným odpo?tom. Z toho dôvodu ak by daňové zaobchádzanie, ktoré je predmetom veci samej, zahŕňalo iba dodávky tovaru a služieb poskytovaných externým(i) dodávateľom(mi) Gemeente, nezávisle od prvkov konečnej budovy poskytnutých samotným Gemeente, nebol by žiadny priestor na uplatnenie ?lánku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.(22)

67. Takéto zaobchádzanie je vhodné (a povinné) iba vtedy a len, keď sa plne dodržia všetky podmienky uvedené v článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice. Nemôže sa preto uplatniť výhradne na dodávky tovarov a služieb poskytovaných externým dodávateľom alebo dodávateľmi Gemeente. Dodávka pre vlastné potreby sa musí týkať celého plnenia, nevyhnutne zahŕajúc aj pozemok a existujúce priestory. Ak by to tak nebolo, neexistoval by žiadny príspevok zo strany Gemeente a s celou transakciou by bolo treba zaobchádzať podľa bežných pravidiel. V dôsledku toho sa výška dane, vo vzťahu ku ktorej treba vychádzať z toho, že Gemeente má povinnosť ju uhradiť, pokiaľ ide o dodávku pre vlastné potreby, musí vypočítať na základe celkovej kúpnej ceny (ak to nie je možné, tak na základe režijnej ceny v prípade dodávky) každého prvku pozemku a budovy v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice – za predpokladu, že DPH z týchto prvkov ešte nebola odvedená.(23)

68. Na základe predpokladu, že článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice sa môže a musí uplatniť na dodávku budovy ako celku, súhlasila by som s Gemeente, že v skutočnosti ide o druhý variant tohto prístupu, ktorý navrhol Hoge Raad (pozri bod 37 vyššie), ktorý by mal mať prednosť, pričom ide o názor, ktorý akceptuje aj Komisia, aj keď ho neuprednostvuje.

69. Článok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice odkazuje na „[použitie] zdaniteľnou osobou [na účely jej podnikania]“, predovšetkým v prípade tovaru vyrobeného vlastnou činnosťou. V prípade, že to tak je, takéto použitie sa môže (a v členskom štáte, ktorý danú možnosť využil, sa musí) považovať za dodanie za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 tej istej smernice, a teda za podliehajúce DPH. Toto ustanovenie nepredpokladá ani použitie tohto tovaru na účely, ktoré sčasti zodpovedajú podnikaniu zdaniteľnej osoby a ktoré sčasti nie sú predmetom DPH ani zaobchádzanie s takým použitím ako s dodávkou sčasti za protihodnotu a sčasti bez protihodnoty. V skutočnosti nie sú účely, na ktoré sa dodávka použije, zásadne relevantné pre otázku, či je dodávka zdaniteľná alebo nie (hoci sú relevantné pre otázku, či môže vzniknúť nárok na odpodet DPH vybranej z dodávky).

70. Preto ak ide o dodávku pre vlastnú potrebu druhu stanoveného v článku 5 ods. 7 písm. a), takáto dodávka je nevyhnutne zdaniteľným plnením v plnom rozsahu, ibaže sa na ňu vzťahuje úplné alebo čiastočné oslobodenie od DPH.

71. V prejednávanej veci nič nenaznačuje existenciu oslobodenia, ktoré by sa mohlo uplatniť na dodávku administratívnej budovy pre vlastnú potrebu.

72. Vzhľadom na to sa musí považovať za plne zdaniteľné plnenie na výstupe zo strany Gemeente. V dôsledku toho musí celá DPH zaplatená na vstupe z dodávok prijatých Gemeente na uvedené zdaniteľné plnenie na výstupe spĺňať podmienky nároku na odpodet podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice.

73. Pokiaľ však ide o samotnú dodávku pre vlastné potreby, Gemeente vznikne povinnosť zaplatiť DPH z celej hodnoty plnenia. Potom, v súlade s článkom 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice, v rozsahu, v akom sa budova používa na zdaniteľné plnenia Gemeente (5 % v tomto prípade), môže odpodíta túto daň zaplatenú na vstupe odpodítať od dane na výstupe, ktorú je povinný zúčtovať pred daňovým orgánom. V prípade zvyšných 95 %, pokiaľ ide o iné plnenia, nie je možný žiadny odpodet.

74. Aby som to zhrnula, výklad, ktorý navrhujem, by v tejto veci viedol k nasledujúcemu výsledku. Prvé použitie svojej stavby zo strany Gemeente v roku 2003 treba považovať za dodávku za protihodnotu a zdaniteľná suma sa musí vypočítať v súlade s článkom 11 A ods. 1 písm. b) tej istej smernice z celej hodnoty dodávky vrátane dodávky pozemkov za predpokladu, že DPH z dodávky pozemkov už nebola odvedená. Pri zúčtovaní DPH, ktorú je Gemeente povinný

zaplatí? z takej dodávky považovanej za vykonanú za protihodnotu, môže DPH zaplattenú na vstupe odpo?íta? zo všetkých dodávok, ktoré získal na tento ú?el, vrátane prípadnej DPH z pozemkov. Ke? používa stavbu na ?alšie dodávky v rámci svojej ?innosti, môže od dane na výstupe z týchto dodávok v súlade s ?lánkom 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice odpo?íta? iba podiel DPH, ktorý je povinný zaplatí? z dodávky považovanej za vykonanú za protihodnotu podľa ?lánku 5 ods. 7 písm. a), ktorá zodpovedá použitiu budovy na zdanite?né plnenia, a to za okolností vecí samej vo výške 5 %.

Návrh

75. Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky položené Hoge Raad odpovedal takto:

?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS) sa má vyklada? tak, že sa uplatní na situáciu, ke? obec za?ne po prvýkrát používa? budovu, ktorú nechala postavi? na vlastnom pozemku a ktorú bude používa? v rozsahu 94 % na svoje ?innosti ako orgán verejnej moci a v rozsahu 6 % na svoje ?innosti ako zdanite?ná osoba, z toho v rozsahu 1 % na plnenia oslobodené od dane, ktoré nezakladajú právo na odpo?et dane.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS) (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ?alej len „šiesta smernica“). Šiesta smernica bola ú?inná v relevantnom ?ase vo veci samej, ale odvtedy ju nahradila, bez podstatnej zmeny, smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1).

3 – Rozsudok z 8. novembra 2012, Gemeente Vlaardingen (C?299/11, zatia? neuverejnený v Zbierke).

4 – Tamže, bod 25.

5 – Rozsudok zo 16. februára 2012, van Laarhoven (C?594/10, zatia? neuverejnený v Zbierke). Pozri tiež rozsudok z 23. apríla 2009, Puffer (C?460/07, Zb. s. I?03251, bod 39 a nasl).

6 – Toto stanovisko bolo zmenené ?lánkom 168a ods. 1 smernice 2006/112 zavedenej s ú?innos?ou od 1. januára 2011 smernicou Rady 2009/162/EÚ z 22. decembra 2009, ktorou sa menia a dop?ávajú niektoré ustanovenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 10, 2010, s. 14), podľa ktorej predovšetkým: „V prípade nehnute?ného majetku, ktorý je sú?as?ou majetku podniku zdanite?nej osoby a používa sa ako na ú?ely podnikate?skej ?innosti zdanite?nej osoby, tak aj na osobnú spotrebu tejto zdanite?nej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania, je DPH z výdavkov súvisiacich s týmto majetkom odpo?ítate?ná... len do tej miery, v akej sa tento majetok používa na ú?ely podnikate?skej ?innosti zdanite?nej osoby.“ Podľa ?lánku 168a ods. 2 môžu ?lenské štáty uplat?ova? rovnaké pravidlo aj na iné tovary. Z h?adiska *ratione temporis* však nová právna úprava nemá na vec samu žiadny vplyv.

7 – Rozsudok Gemeente Vlaardingen (už citovaný v poznámke pod ?iarou 3, body 26 až 40). Pozri tiež rozsudok z 13. marca 2008, Securenta (C?437/06, Zb. s. I?01597, body 26 až 31).

8 – Bod 39 rozsudku.

9 – § 3 ods. 1 písm. h) sa zakladá na článku 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice.

10 – Podľa článku 4 ods. 5 druhého pododseku šiestej smernice.

11 – Podľa Gemeente išlo o odstránenie existujúcej budovy okrem jej priestoria, po čom nasledovalo zhotovovanie novej stavby za priestorom.

12 – Na rozdelení sa zrejme dohodli Gemeente a daňový orgán.

13 – Pozri bod 15 vyššie.

14 – Pozri bod 17 vyššie.

15 – Pozri body 35 až 38 nižšie.

16 – Pozri bod 55 a nasl. nižšie.

17 – Pozri tiež rozsudok Securenta, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 37.

18 – Pozri body 17 a 18 vyššie.

19 – Bod 39 rozsudku VNLTO, už citovaného v bode 25 rozsudku Gemeente Vlaardingen (bod 12 vyššie).

20 – Už citovaný v bode 25 rozsudku Gemeente Vlaardingen (bod 12 vyššie).

21 – Bod 57 návrhov.

22 – Pozri tiež poznámku pod čiarou 10 v návrhoch, ktoré predniesol generálny advokát Mazák vo veci Gemeente Vlaardingen (už citovanej v poznámke pod čiarou 3) a, naopak, bod 27 rozsudku v tej veci.

23 – Pozri rozsudok Gemeente Vlaardingen (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 30 a nasl.).