

V?c C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

v.

Finanzamt Göttingen

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Niedersächsisches Finanzgericht)

„Šestá sm?rnice o DPH – Osoba povinná k dani, která provádí sou?asn? hospodá?ské ?innosti, podléhající dani nebo od dan? osvobozené, a nehospodá?ské ?innosti – Nárok na odpo?et DPH odvedené na vstupu – Výdaje spojené s vydáváním akcií a atypických podíl? – Rozd?lení DPH odvedené na vstupu podle hospodá?ského charakteru ?innosti – Výpo?et odpo?itatelného podílu“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu – Osoba povinná k dani provád?jící sou?asn? hospodá?ské ?innosti a nehospodá?ské ?innosti*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 2 odst. 1)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu – Osoba povinná k dani provád?jící sou?asn? hospodá?ské ?innosti a nehospodá?ské ?innosti*

(Sm?rnice Rady 77/388)

1. V p?ípad?, že osoba povinná k dani provádí sou?asn? hospodá?ské ?innosti, podléhající dani nebo od dan? osvobozené, a nehospodá?ské ?innosti, které nespádají do rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, je odpo?et dan? z p?idané hodnoty, kterou jsou zatíženy výdaje spojené s vydáváním akcií a z?izováním atypických tichých spole?enství, možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tyto výdaje p?i?íst hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani ve smyslu ?l. 2 odst. 1 této sm?rnice.

(viz bod 31, výrok 1)

2. Stanovení metod a kritérií rozd?lení ?ástek dan? z p?idané hodnoty odvedené na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti ve smyslu šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu spadá do posuzovací pravomoci ?lenských stát?, které p?i výkonu této pravomoci musí zohlednit ú?el a systematiku této sm?rnice a stanovit v tomto ohledu zp?sob výpo?tu, který objektiv? odráží podíl vstupních výdaj?, který skute?n? p?ipadá na každou z t?chto dvou ?inností.

?lenské státy mohou p?ípadn? uplatnit klí? rozd?lení podle povahy investic nebo klí? rozd?lení podle povahy pln?ní nebo i jakýkoliv jiný vhodný klí?, aniž by se musely omezovat na jednu z t?chto metod.

(viz body 38–39, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

13. března 2008 (*)

„Šestá směrnice o DPH – Osoba povinná k dani, která provádí současně hospodářské činnosti, podléhající dani nebo od daní osvobozené, a nehospodářské činnosti – Nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu – Výdaje spojené s vydáváním akcií a atypických podílů – Rozdělení DPH odvedené na vstupu podle hospodářského charakteru činnosti – Výpočet odpočitatelného podílu“

Ve věci C-437/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Niedersächsisches Finanzgericht (Německo) ze dne 5. října 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 24. října 2006, v řízení

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

proti

Finanzamt Göttingen,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG R. Jouvenalem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Fernandesem a R. Lairesem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Harrisem, barrister,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 11. prosince 2007,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 5 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (dále jen „Securenta“) a Finanzamt Göttingen (dále jen „Finanzamt“), jehož předmětem je rozsah nároku na odpotet částek daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:

„Předmětem daní z přidané hodnoty je:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 4 šesté směrnice stanoví následující definice:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně kterou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[...]“

5 Článek 13 část B šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní následující plnění, a to za podmínky, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

d) tyto operace:

[...]

5. ?innosti v?etn? sjednávání, avšak vyjma ?ízení a [správy], týkající se akcií, podíl? na společnostech nebo sdruženích, dluhopis? a jiných cenných papír?, [...];

[...]“

6 ?lánek 17 šesté sm?rnice zní následovn?:

„[...]

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odpot?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

b) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na dovezené zboží;

c) da? z p?ídané hodnoty splatnou podle ?l. 5 odst. 7 písm. a) a ?l. 6 odst. 3.

3. ?lenské státy mohou p?iznat každé osob? povinné k dani nárok na odpot?et nebo vrácení dan? z p?ídané hodnoty uvedený v odstavci 2, jsou-li zboží a služby použity za účelem:

a) pln?ní souvisejících s hospodá?skými ?innostmi uvedenými v ?l. 4 odst. 2, která byla uskute?n?na v jiné zemi a na která by se vztahoval nárok na odpot?et dan?, kdyby byla uskute?n?na v tuzemsku;

[...]

5. V p?ípád? zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro pln?ní, [...] u nichž je da? z p?ídané hodnoty odpot?itelná, tak i pro pln?ní, u nichž da? z p?ídané hodnoty odpot?itelná není, je odpot?itelný jen podíl dan? z p?ídané hodnoty p?ipadající na hodnotu prvního druhu pln?ní.

Tento podíl se stanoví v souladu s ?lánkem 19 pro všechna pln?ní uskute??ovaná osobou povinnou k dani.

?lenské státy nicmén? mohou:

a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede odd?lené účetnictví;

b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své ?innosti a vedla pak pro každou oblast odd?lené účetnictví;

c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpot?et dan? bu? pro veškeré zboží a služby, nebo pro n?kterou část;

d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout dan? podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech pln?ních tam uvedených;

e) stanovit, že pokud je da? z p?ídané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpoutitelná, zanedbatelná, nep?íhlédne se k ní.

[...]"

7 V souladu s ?lánkem 19 šesté sm?rnice:

„1. Podíl odpoutitelný podle ?l. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

– v ?itateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním, u nichž je da? z p?ídané hodnoty odpoutitelná podle ?l. 17 odst. 2 a 3, bez dan? z p?ídané hodnoty,

– ve jmenovateli celkovou výši ro?ního obratu vztahujícího se k pln?ním zahrnutým do ?itatele a pln?ním, u nichž není da? z p?ídané hodnoty odpoutitelná, bez dan? z p?ídané hodnoty. [...]

Podíl se stanoví ro?n? a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchyln? od odstavce 1 se z výpo?tu odpoutitelného podílu vylou?uje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro pot?eby svého podniku. Rovn?ž se vylou?uje výše obratu [...] vztahující se k p?íležitostným operacím s nemovitostmi a p?íležitostným finan?ním operacím [...].

3. Prozatímním ro?ním podílem je podíl vypo?tený na základ? pln?ní v p?edchozím roce. Neexistují-li pln?ní, z nichž by bylo možné vycházet, nebo jsou-li tato pln?ní svou výší zanedbatelná, odhadne odpoutitelný podíl prozatímn? osoba povinná k dani pod dohledem finan?ních orgán? na základ? vlastního výhledu. ?lenské státy mohou nicmén? zachovat stávající p?edpisy.

Odpouty dan? provedené na základ? prozatímního ro?ního podílu se opraví, jakmile se v pr?b?hu následujícího roku stanoví kone?ný podíl.“

Vnitrostátní právní úprava

8 Podle § 1 odst. 1 zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG“) jsou p?edm?tem DPH pln?ní uskute?ná v tuzemsku za protipln?ní hospodářským subjektem v rámci jeho ?innosti.

9 Podle § 4 odst. 8 písm. e) a f) UStG jsou od dan? osvobozena pln?ní v?etn? sjednávání, avšak vyjma ?ízení a správy, týkající se cenných papír?, jakož i pln?ní a sjednávání týkající se podíl? na spole?nostech a jiných seskupeních osob.

10 Ustanovení § 15 UStG stanoví:

„1. Osoba povinná k dani m?že odpout následující ?ástky dan? odvedené na vstupu:

1) da? odd?len? uvedenou na fakturách [...] za dodání zboží nebo poskytování služeb uskute?ných jinými osobami povinnými k dani ve prosp?ch jejího podniku [...]

2) odvedenou dovozní daň z obrátu za zboží, které bylo do tuzemska dovezeno pro její podnik [...]

3) daň za pořízení zboží uvnitř Společenství pro její podnik.

[...]

2. Z odpůtu daně je vyloučena daň za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo za jiné služby, které osoba povinná k dani používá k uskutečnění následujících plnění:

1) plnění osvobozená od daně

[...]

4. Používá-li osoba povinná k dani pro svůj podnik zboží dodané, dovezené nebo pořízené uvnitř Společenství nebo jí poskytnutou službu jen z části k uskutečnění plnění, u kterých je vyloučen odpůet daně odvedené na vstupu, není odpůitatelná ta část daně na vstupu, která hospodářsky připadá na uvedená plnění. Osoba povinná k dani může neodpůitatelné části stanovit na základě objektivního odhadu.

[...]“

Spor v prvodním řízení a pedbžné otázky

11 V roce 1994, o který se jedná ve sporu v prvodním řízení, Securenta podnikala v oblasti nabývání, správy a prodeje nemovitostí, cenných papírů, jakož i finančních podílů a investic všeho druhu. Na základě veřejné výzvy k upisování získávala tato společnost kapitál potřebný k tomuto podnikání vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společenství. V rámci této činnosti získala mnoho tichých společníků, když jednala jako společnost provádějící veřejnou výzvu k upisování. Osoby, které byly tichými společníky, poskytovaly společnosti Securenta kapitál, který tato následně investovala.

12 V roce 1994 uskutečnila Securenta zdanitelná plnění ve výši 2 959 800 DEM. Její celkový obrát byl ve výši 6 480 006 DEM. Tato částka zahrnovala dividendy ve výši 226 642 DEM a příjmy z prodeje cenných papírů ve výši 1 389 930 DEM, tedy celkem 1 616 572 DEM. Z částek odpovídajících DPH odvedené na vstupu, tedy v celkové výši 6 838 535 DEM, jejich větší část, tedy částka ve výši 6 161 679 DEM, nepřipadala na žádná určitá výstupní plnění.

13 Během správního řízení týkajícího se vymezení daňových povinností Securenta tato společnost tvrdila, že veškeré částky DPH odvedené na vstupu, kterými byly zatíženy výdaje spojené s nabytím nového kapitálu, byly odpůitatelné z toho důvodu, že vydání akcií bylo spojeno s posílením jejího kapitálu a že tato operace byla ve prospěch její celkové hospodářské činnosti.

14 Finanzamt nepřiznal nárok na odpočet jednak částek DPH odvedených na vstupu, kterými byly zatíženy výdaje týkající se zřizování atypických tichých společností, tedy 4 171 424 DEM, a jednak částek DPH odvedených na vstupu, kterými byla zatížena plnění týkající se leasingu uskutečňovaná společností Securenta, tedy 676 856 DEM. Finanzamt tedy vyřídil částku DPH odvedenou na vstupu, která bezprostředně nepřípadala na žádná specifická výstupní plnění, na 1 990 254 DEM. Z tohoto základu stanovil Finanzamt za použití klíče rozdělení, který vyplýval z uplatnění kritéria spojeného s rozsahem uskutečňovaných investic, podíl zhruba ve výši 45 %, takže odpočitatelné částky DPH odvedené na vstupu se rovnaly 1 567 616 DEM a částky daní, které měly být za rok 1994 vráceny, se rovnaly 1 123 647 DEM.

15 Securenta nato podala proti tomuto rozhodnutí žalobu. Rozsudkem ze dne 18. října 2001 Niedersächsisches Finanzgericht tuto žalobu zamítlo.

16 Securenta podala proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek k Bundesfinanzhof, který rozsudkem vydaným dne 18. listopadu 2004 zrušil rozsudek Niedersächsisches Finanzgericht.

17 Niedersächsisches Finanzgericht, kterému byl spor znovu předložen, se poté rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Šíří se nárok na odpočet [DPH] odvedené na vstupu v případě, že osoba povinná k dani současně provádí podnikatelskou a nepodnikatelskou činnost, podle podílu zdanitelných a dani podléhajících plnění na straně jedné a zdanitelných a od daní osvobozených plnění na straně druhé nebo je odpočet této daně možný pouze v rozsahu, ve kterém výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním tichých společností připadají na hospodářskou činnost ve smyslu čl. 2 odst. 1 [šesté] směrnice [...]?

2) Pro případ, že odpočet [DPH odvedené] na vstupu je možný pouze v rozsahu, ve kterém výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním tichých společností připadají na hospodářskou činnost, je třeba rozdělení částek [DPH] odvedené na vstupu mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činnost provést podle ‚klíče rozdělení podle povahy investic‘, nebo je při *mutatis mutandis* použití čl. 17 odst. 5 [šesté] směrnice správný také ‚klíč rozdělení podle povahy plnění [...]?’“

K předběžným otázkám

Vyjádření předložené před Soudním dvorem

18 Securenta tvrdí, že veškeré částky DPH odvedené na vstupu, kterými byly zatíženy výdaje spojené s nabýváním kapitálu, jsou odpočitatelné, jelikož vydávání akcií slouží ke zvyšování finančních zdrojů společnosti ve prospěch její celkové hospodářské činnosti. Pro účely určení rozsahu nároku na odpočet je třeba definovat podíl zdanitelných a dani podléhajících plnění na straně jedné a zdanitelných a od daní osvobozených plnění na straně druhé.

19 Německá vláda má za to, že odpočet DPH odvedené na vstupu je možný pouze v rozsahu, ve kterém výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním tichých společností připadají na podnikatelskou činnost. Uvedená vláda vysvětluje, že ve věci v původním řízení část takto nabytého kapitálu připadala na oblasti, ve kterých nebyla vykonávána žádná podnikatelská činnost, tedy na získávání finančních podílů. Je tedy třeba provést rozdělení DPH odvedené na vstupu mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činnost podle klíče rozdělení podle povahy investic.

20 Portugalská vláda tvrdí, že DPH odvedená na vstupu je odpočitatelná pouze pokud jde o

plnění uskutečňuje v rámci podnikatelské činnosti a že klíčové rozdělení podle povahy investic představuje nejvhodnější metodu rozdělení.

21 Vláda Spojeného království zdrazňuje, že podíl provozních nákladů vynaložených na vstupu, které jsou spojeny s ne hospodářskou činností, se při stanovení výše odpočitatelné DPH odvedené na vstupu nezohlední. Pokud jde o metodu rozdělení, uvedená vláda má za to, že není upravena ustanoveními šesté směrnice, takže patří do diskreční pravomoci členských států.

22 Komise Evropských společenství uvádí, že daňový režim, který se použije na podnikatelskou činnost, závisí na tom, zda se uplatní jeden z faktorů, který způsobuje vznik nároku na osvobození od daně. Zatímco plnění týkající se cenných papírů jsou od DPH osvobozena, dodání nemovitých věcí by mohlo být případně zdaněno. Za těchto podmínek je na předkládajícím soudu, aby provedl přezkum povahy jednotlivých činností prováděných Securenta. V tomto ohledu Komise doporučuje klíčové rozdělení podle charakteristik investice, který by měl v dostatečné míře odrážet hospodářskou realitu.

Odpověď Soudního dvora

K první otázce

23 Svou první otázkou se předkládající soud táže, jak se má určit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu v případě, že osoba povinná k dani současně vykonává hospodářské a ne hospodářské činnosti.

24 Pro účely odpovědi na položenou otázku je třeba úvodem připomenout, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH, že nemůže být v zásadě omezen a uplatní se ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena zdanitelná plnění uskutečňovaná na vstupu (viz rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

25 Cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tak zaručuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel nebo výsledky takových činností (viz rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15, a ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Sb. rozh. s. I-1751, bod 47).

26 Z informací předložených předkládajícím soudem vyplývá, že Securenta vykonává tři druhy činností, a sice zprv ne hospodářské činnosti, které nespadají do rozsahu působnosti šesté směrnice, zadruhé hospodářské činnosti, které tudíž spadají do rozsahu působnosti této směrnice, ale které jsou od DPH osvobozeny, a zatřetí zdaněné hospodářské činnosti. Otázka, která tedy v tomto kontextu vyvstává, je zda a případně v jakém rozsahu má taková osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, kterou byly zatíženy výdaje, které nelze přičítat k určitým výstupním činnostem.

27 Pokud jde o výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společenství, je důležité uvést, že aby u DPH odvedené na vstupu, která se týká takové operace, vznikl nárok na odpočet, musí být výdaje vynaložené v tomto ohledu součástí prvků společenství, které jsou plně zdanitelné na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 28; ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 31, a ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 23).

28 Za těchto podmínek DPH odvedená na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společností, zakládá nárok na odpočet pouze tehdy, pokud takto nabytý kapitál připadá na hospodářské činnosti dotčené osoby. Soudní dvůr totiž rozhodl, že systém odpočtu zavedený šestou směrnicí se týká všech hospodářských činností osoby povinné k dani, bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz výše uvedený rozsudek *Gabalfriša* a další, bod 44; rozsudek ze dne 8. června 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 19, a výše uvedený rozsudek *Abbey National*, bod 24).

29 Ve věci v původním řízení, jak poznamenal předkládající soud, výdaje spojené s plněními uskutečněnými v rámci vydáváním akcií a zřizování finančních podílů nebyly výlučně přířitatelné hospodářským činnostem uskutečněným společností *Securenta* na výstupu a netvořily tak součást pouze prvků spojujících cenu plnění vztahujících se k uvedeným činnostem. Pokud by tomu tak naopak bylo, dotčená plnění by musela mít přímou a bezprostřední spojitost s hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani (viz výše uvedené rozsudky *Abbey National*, body 35 a 36, jakož i *Cibo Participations*, bod 33). Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nicméně vyplývá, že náklady vynaložené společností *Securenta* na finanční operace, o které se jedná ve sporu v původním řízení, byly přinejmenším částečně určeny k uskutečnění nehmotných činností.

30 DPH, kterou byly zatíženy na vstupu výdaje vynaložené osobou povinnou k dani přitom nemůže zakládat nárok na odpočet, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své nehmotné povaze nespadají do rozsahu působnosti šesté směrnice.

31 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že v případě, že osoba povinná k dani provádí souasně hospodářské činnosti, podléhající dani nebo od daně osvobozené, a nehmotné činnosti, které nespadají do rozsahu působnosti šesté směrnice, je odpočet DPH, kterou jsou zatíženy výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společností, možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tyto výdaje přičíst hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice.

K druhé otázce

32 Svou druhou otázkou se předkládající soud táže, zda pro případ, že odpočet DPH odvedené na vstupu je možný pouze v rozsahu, ve kterém lze výdaje vynaložené osobou povinnou k dani přičíst hospodářským činnostem, je třeba pro účely rozdělení částek DPH, kterou jsou zatíženy tyto výdaje, použít klíč rozdělení podle povahy investic nebo při *mutatis mutandis* použití čl. 17 odst. 5 šesté směrnice klíč rozdělení podle povahy plnění.

33 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba uvést, že ustanovení šesté směrnice neobsahují pravidla, jejichž předmětem jsou metody nebo kritéria, které členské státy musí uplatnit pokud přijímají ustanovení umožňující rozdělení částek DPH odvedených na vstupu podle toho, zda připadají na hospodářské nebo nehmotné činnosti. Jak totiž uvedla Komise, pravidla obsažená v čl. 17 odst. 5 a v článku 19 šesté směrnice se týkají DPH odvedené na vstupu, kterou jsou zatíženy výdaje výlučně spojené s hospodářskými činnostmi, přičemž rozdělují uvedené činnosti na činnosti podléhající dani, které zakládají nárok na odpočet daně, a od daně osvobozené, které takový nárok nezakládají.

34 Za těchto podmínek, a aby mohly osoby povinné k dani provést nezbytné výpočty, je na členských státech, aby stanovily metody a kritéria, které jsou vhodné k tomuto účelu, při dodržení zásad, na kterých je založen společný systém DPH.

35 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že pokud šestá směrnice neobsahuje vodítka nezbytná pro takové výpočty, členské státy mají povinnost vykonat uvedenou pravomoc za předpokladu, že zohlední úhel a strukturu šesté směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny, C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 28).

36 Konkrétně, a jak uvedl generální advokát v bodě 47 svého stanoviska, musí opatření, která členské státy mají v tomto ohledu přijmout, dodržovat zásadu daňové neutrality, na které je založen společný systém DPH.

37 Členské státy musí tudíž vykonávat svoji posuzovací pravomoc způsobem, který zaručí, že se odpotet uskuteční pouze u části DPH, která je poměrná k částce připadající na plnění, která zakládají nárok na odpotet. Musí tudíž dbát na to, aby výpočet podílu hospodářských činností k nehospodářským činnostem objektivně odrážel podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

38 Je třeba dodat, že v rámci výkonu uvedené pravomoci mohou členské státy případně uplatnit klíčové rozdělení podle povahy investic nebo klíčové rozdělení podle povahy plnění nebo i jakýkoliv jiný vhodný klíč, aniž by se musely omezovat na jednu z těchto metod.

39 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že stanovení metod a kritérií rozdělení částek DPH odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit úhel a systematiku této směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

K nákladům řízení

40 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) V případě, že osoba povinná k dani provádí souasně hospodářské činnosti, podléhající dani nebo od daně osvobozené, a nehospodářské činnosti, které nespádají do rozsahu působnosti šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z předané hodnoty: jednotný základ daně, je odpotet daně z předané hodnoty, kterou jsou zatíženy výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společností, možný pouze v rozsahu, ve kterém lze tyto výdaje přiřít hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 této směrnice.

2) Stanovení metod a kritérií rozdělení částek daně z předané hodnoty odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice 77/388 spadá do posuzovací pravomoci členských států, které při výkonu této pravomoci musí zohlednit úhel a systematiku této směrnice a stanovit v tomto ohledu způsob výpočtu, který objektivně odráží podíl vstupních výdajů, který skutečně připadá na každou z těchto dvou činností.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.