

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBSE

přednesené dne 24. února 2005 (1)

Věc C-465/03

Kretztechnik AG

proti

Finanzamt Linz

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Unabhängiger Finanzsenat Linz (Rakousko)]

1. V probíhajícím řízení o předběžné otázce se senát Unabhängiger Finanzsenat Linz (nezávislý daňový soud) táže, zda (i) společnost, která vydá nové akcie a je za tímto účelem přijata na burzu cenných papírů, má být považována za poskytovatel služeb za protiplnění pro účely DPH a zda (ii), v závislosti na odpovědi na předešlou otázku, je odpovídající DPH ze služeb přijatých v souvislosti s přijetím na burzu a vydáním akcií.

Relevantní právní úprava DPH Společenství

2. Na základě čl. 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH(2), předmetem DPH jsou „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“ a dovoz zboží.

3. Osoba povinná k dani je definována v čl. 4 odst. 1 jako osoba, která provádí hospodářskou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Hospodářské činnosti jsou na základě čl. 4 odst. 2 „veškeré činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb“ spolu s „využíváním hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj“.

4. Článek 5 odst. 1 definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“ a poskytování služeb je definováno v čl. 6 odst. 1 jako „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží“. Dále je uvedeno, že poskytování služeb může zahrnovat, kromě jiného, „postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý písemný doklad, či nikoli“.

5. Některé typy plnění, které by na základě těchto ustanovení podléhaly DPH, jsou nicméně na základě ustanovení článku 13 od daně osvobozeny.

6. Článek 13 B písm. d) bod 5 konkrétně osvobozuje „operace včetně sjednání a vyjma řízení a

správy v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů“, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů vztahujících se k nemovitostem.

7. Systému DPH je vlastní, že – pro zabránění tomu, aby byla daň ukládána kumulativně na řadu plnění v hospodářské sféře, což by způsobilo kolísavou a případnou velkou zátěž v závislosti na pořtu plnění v řadě – je osoba povinná k dani oprávněna, když vyúčtovává DPH vztahující se k daňovým orgánům, odpovídat si částku daně zaplacené z dodání na vstupu od částky, kterou účtovala svým zákazníkům za svá dodání. Základní znaky tohoto nároku na odpotet jsou stanoveny v článku 17 šesté směrnice.

8. Článek 17 odst. 2 stanoví: „Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotet od daně, kterou je povinna odvést: a) daň z předané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“. V souladu s čl. 17 odst. 1 vzniká nárok okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně.

9. Jelikož nárok na odpotet vzniká pouze ve vztahu k dodáním použitým pro účely zdanitelných plnění, takovýto nárok neexistuje, když jsou tato dodání použita výlučně pro účely jiných výstupních plnění, takových, jako jsou osvobozená plnění uvedená v článku 13, nebo dodání, která spadají mimo rozsah DPH, protože například nejsou vykonávána za úplatu nebo nejsou prováděna osobou povinnou k dani jako takovou v rámci hospodářské činnosti ve smyslu článku 4.

10. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice upravuje situace, kde jsou zboží a služby použity osobou povinnou k dani jak pro plnění, u nichž je DPH odpotitelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpotitelná není. V těchto případech „je odpotitelný jen podíl daně z předané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění“.

Vnitrostátní řízení a žádost o rozhodnutí o předložné otázce

11. Kretztechnik AG (dále jen „Kretztechnik“) je rakouská kapitálová společnost, jejímž podnikáním je vývoj a prodej všech typů elektro-lékařských zařízení, zejména ultrazvukových přístrojů pro lékařské a technické účely a jiných lékařských přístrojů. Prodej jejich výrobků je podnikem DPH, a proto je společnost oprávněna si odpotet daň na vstupu z dodávek zboží a služeb, kterou získává z důvodu provádění tohoto prodeje.

12. V lednu 2000 se Kretztechnik rozhodla zvýšit svůj základní kapitál o 25 %, vydáním 2 500 000 akcií na doručitele s emisní cenou 1 euro za akcii. Za tímto účelem byla společnost od 23. března 2000 přijata na burzu cenných papírů (Neues Markt) ve Frankfurtu n. Mohanem v Německu. Aby mohla být přijata, musela společnost zaplatit za určité služby, za které jí byla účtována DPH.

13. Ve svém prohlášení k DPH pro podnikatelský rok, zamítl daňový úřad Kretztechnik odpotet daň na vstupu z nákladů spojených s přijetím společnosti na německou burzu cenných papírů, na základě toho, že operace s akciemi, na něž náklady byly vynaloženy, byly osvobozeny od daně.

14. Kretztechnik podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k Unabhängiger Finanzsenat, nezávislému soudu s příslušností v daňové a celní oblasti.

15. Ve své žalobě se Kretztechnik dovolává čl. 17 odst. 2 šesté směrnice a tvrdí, že daň na vstupu může být odpočtena tehdy, když služby, v souvislosti s nimiž byla daň vyúčtována, byly nakonec použity pro účely jejích zdanitelných plnění.

16. Kretztechnik argumentuje, že podle judikatury Soudního dvora, aby vznikl nárok na odpočet, nemusí být služby přímo použity pro účely zdanitelných plnění a náklady tohoto druhu tvoří část hospodářské činnosti společnosti jako celku(3). Společnost dále tvrdí, že rozsudek KapHag Renditefonds (dále jen „KapHag“)(4) se použije v rozsahu, v němž uvádí, že přijetí společnosti do osobní společnosti proti peněžitému vkladu nepodléhá DPH; projednávaný případ se netýká převodu akcií – osvobozeného na základě čl. 13 B písm. d) bodu 5 šesté směrnice – ale jejich vzniku a s kapitálovou společností se musí v tomto ohledu zacházet stejným způsobem jako s osobní společností.

17. Finanzsenat zastává stanovisko, že služby, ze kterých byla sporná daň na vstupu účtována, musí být jednoznačně spojovány pouze s přípravou, podporou a provedením přijetí společnosti na burzu cenných papírů; tedy se nemohou týkat její hospodářské činnosti jako celku.

18. Finanzsenat dále dodává, že jestliže je vydání akcií pro (budoucí) akcionáře poskytováním služeb podléhajícím DPH, pak je toto dodání osvobozené od daně a daň na vstupu nemůže být odpočtena ze služeb získaných pro účely tohoto dodání.

19. Jestliže by však, analogicky s vůcí KapHag, plnění nespadlo pod definici hospodářské činnosti v čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, Finanzsenat by si nebyl jist, zda by mohl vzniknout nárok na odpočet daně. Soudní dvůr ve svém rozsudku o této otázce nerozhodl, generální advokát Ruiz-Jarabo(5) však zastával stanovisko, že by v tomto případě nárok na odpočet daně neexistoval.

20. Unabhängiger Finanzsenat tedy požádal Soudní dvůr, aby rozhodl o následujících předběžných otázkách:

„1) Poskytuje akciová společnost služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice [...], když vydá akcie pro nové akcionáře oproti zaplacení emisní ceny v rámci vstupu na burzu cenných papírů?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: je třeba čl. 2 bod 1 a článek 17 šesté směrnice [...] vykládat tak, že poskytování služeb spojených se vstupem na burzu cenných papírů musí být v plném rozsahu kvalifikováno jako plnění osvobozené od daně, které z tohoto důvodu neumožňuje odpočet daně zaplacené na vstupu?

3) V případě záporné odpovědi na první otázku: zakládá čl. 17 odst. 1 a odst. 2 šesté směrnice nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu z důvodu, že ostatní služby považované za zakládající nárok na odpočet (reklama, odměna advokáta, technické a právní poradenství) byly použity pro zdanitelná plnění podniku?“

21. Písemná vyjádření předložily žalovaný daňový úřad, vlády Rakouska, Dánska, Německa, Itálie a Velké Británie a Komise. Na jednání přednesly ústní vyjádření Kretztechnik, vlády Německa a Spojeného království a Komise.

Posouzení

Přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

22. Ve svém předkládacím rozhodnutí Unabhängiger Finanzsenat přesvědčivě tvrdí, že je soud členského státu, který je oprávněn podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě

článek 234 ES.

23. Kromě toho, poté, co byla žádost podána, Soudní dvůr bez váhání odpověděl na otázky v jiné věci před tímto orgánem(6) – na rozdíl od dřívější žádosti(7) *Berufungssenat der Finanzlandesdirektion* (odvolací senát regionálního finančního úřadu), předchůdce *Unabhängiger Finanzsenat*, ale funkční a organizační propojený s daným úřadem, jehož rozhodnutí byl povolán přezkoumávat.

24. Z tohoto důvodu zde není pochyb o přípustnosti žádosti.

Položené otázky

25. Kretztechnik by chtěla provést odpot DPH na vstupu zaplacené z výdajů za různé služby, které si objednala za účelem získání příjetí na frankfurtskou burzu cenných papírů a vydání akcií kotovaných na tomto trhu. Předkládající soud určil, že dotčené služby připadaly výhradně na tuto plnění.

26. Příslušné vstupní plnění musí mít totiž přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými výstupními plněními(8), aby mohla být DPH odpotitelná.

27. Avšak Soudní dvůr usoudil, že všeobecné režijní náklady osoby povinné k dani jsou v zásadě položkami nákladů hospodářské činnosti této osoby jako celku a na základě toho s ní mají přímou a bezprostřední souvislost. Z těchto režijních nákladů může tedy být odpotěna DPH na vstupu v rozsahu, v němž jsou zdaněna výstupní plnění(9).

28. Je nesporné, že vydání akcií není zdanitelným plněním.

29. Jestliže jde o plnění osvobozené od daně, pak neexistuje nárok na odpot DPH zaplacené ze služeb přímo a bezprostředně připadajících na toto dodání.

30. Avšak Kretztechnik tvrdila, že vydání akcií není v žádném případě dodání uskutečněné vydávající společností a z tohoto důvodu musí být použita jiná analýza. Podle jejího názoru je vydání akcií pouze zvýšením kapitálu, a náklady spojené s tímto zvýšením tvoří část režijních nákladů společnosti, a z tohoto důvodu mají souvislost s její hospodářskou činností jako celkem.

První otázka

Šestá směrnice

31. Podstatou otázky vnitrostátního soudu je, zda příjetí na burzu cenných papírů a vydání akcií pro nové akcionáře představuje poskytování služeb ve smyslu článku 2 šesté směrnice. Jelikož se nejedná o zboží, zůstává otázkou, zda se jedná o poskytování služeb. A je zřejmé, že příjetí na burzu cenných papírů nemůže samo o sobě být poskytováním služeb, ale nanejvýš příjetím služeb.

32. První otázkou tedy je, zda vydáním nových akcií společnost poskytuje službu za protiplnění.

33. Je zřejmé, že operace s akciemi a podíly ve společnostech nebo sdruženích mohou představovat plnění za protiplnění podléhající DPH, protože jinak by nemohly být osvobozeny na základě čl. 13 B písm. d) bodu 5 a, v každém případě, že zjevně spadají pod pojmy „postoupení nemotného majetku“ v čl. 6 odst. 1. Osvobozená plnění zahrnují sjednávání v oblasti akcií, nikoli jejich pouhou správu nebo úschovu.

34. V souladu s tímto ustanovením a s definicí v čl. 4 odst. 2, na jejímž základě hospodářské

činnosti zahrnují „využívání“ hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu, se Soudní dvůr vždy domníval, že pouhé nabytí, držení a prodej akcií nemůže tvořit hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice; a naopak, že operace prováděné v rámci obchodování s cennými papíry mohou DPH podléhat(10).

35. Původ existujících akcií tedy může tvořit poskytování služeb za protiplnění podléhající DPH ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, jestliže je proveden v rámci obchodní činnosti obchodování s akciemi. V tomto případě se bude jednat o plnění osvobozené od daně na základě čl. 13 B písm. d) bodu 5. Pokud není původ proveden v této souvislosti, DPH nepodléhá.

36. Soudní dvůr nicméně do dnešního dne v tomto kontextu posuzoval pouze prodej akcií odlišné společnosti osobou povinnou k dani. Pokud samotná společnost vydá nové akcie, může se jednat o rozdílnou analýzu. Například, jak poukázala Kretztechnik, pokud jedna společnost vlastní akcie jiné společnosti, tyto akcie tvoří součást aktiv dříve jmenované společnosti; vlastní akcie této společnosti jsou však posuzovány jako její závazky ve formě pasiv ve vztahu k jejím akcionářům.

37. I když v projednávané věci je Soudní dvůr poprvé povolán k přezkumu režimu vydávání nových akcií kapitálovou společností, je třeba připomenout, že v rozsudku KapHag(11) rozhodl, že přijetí nového společníka za peněžitý vklad do majetku osobní společnosti nepředstavuje hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice nebo poskytování služeb za protiplnění ve vztahu ke společníkovi.

38. Příslušné odvodnění Soudního dvora v rozsudku KapHag, obsažené zejména v bodech 36 až 42, může být shrnuto následovně(12). Aťkoliv slovní spojení „využívání hmotného a nehmotného majetku“ je volné, nezahrnuje pouhé nabytí a držení akcií, protože případná dividenda získaná tímto držením je pouze výsledkem vlastnictví. Vstup nového společníka do osobní společnosti výměnou za peněžitý vklad do majetku této společnosti tímto nezasahuje do hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice. Jestliže nabytí akcií samo o sobě není takovouto hospodářskou činností, pak to samé musí platit i o převodu těchto akcií. Přijetí nového společníka do osobní společnosti tedy nepředstavuje poskytování služeb tomuto společníkovi.

39. Jak poukázala dánská vláda, toto odvodnění vycházelo z předchozí judikatury Soudního dvora(13), jejímž bylo logickým důsledkem. Nedávno bylo potvrzeno v rozsudku Banque Bruxelles Lambert(14).

40. Kretztechnik, dánská a italská vláda a Komise se v podstatě domnívají, že rozsudek KapHag je přenositelný na situaci kapitálové společnosti vydávající nové akcie za účelem zvýšení svého kapitálu.

41. Mezi těmito dvěma situacemi existuje zjevná podobnost.

42. Žalovaný daňový úřad a vlády Rakouska, Německa a Velké Británie se nicméně domnívají, že tyto dvě situace musí být odlišeny a že vydání akcií představuje plnění za protiplnění podléhající DPH (ale je osvobozené od daně na základě čl. 13 B písm. d) bodu 5).

43. Žalovaný daňový úřad a rakouská vláda si myslí, že sdružení a kapitálová společnost se liší již svou vlastní podstatou. Například na rozdíl od kapitálové společnosti nemusí mít sdružení právní subjektivitu.

44. Nesouhlasím s tím, že jsou zde podstatné rozdíly v právním postavení. Jak vláda Velké Británie poukázala na jednání, tato postavení jsou v jednotlivých členských státech různá. Jak podíl ve sdružení, tak akcie v kapitálové společnosti se však týkají spoluvlastnictví dotčeného subjektu – v rozsahu, v němž je tento subjekt uznán jako takový v právním systému, který ho

upravuje – a tedy, nepřímo, jeho majetku. Vydání nových akcií výměnou za penžitý vklad, které zvýší kapitál společnosti, je úzce srovnatelné v hospodářských termínech se vstupem nového společníka výměnou za penžitý vklad do majetku sdružení.

45. Daový úřad navíc tvrdí, že vstup nového společníka zahrnuje uzavření smlouvy mezi stávajícími a novými společníky, zatímco vydání nových akcií se netýká stávajících akcionářů jako takových.

46. Jak Soudní dvůr nicméně v rozsudku KapHag poukázal, že jestliže vstup nového společníka není poskytováním služeb za protiplnění, je nepodstatné, zdali je toto vydání třeba považovat za jin samotné společnosti, nebo jejich stávajících společníků(15).

47. Rovněž nepovažují za důležitou skutečnost, uplatňovanou zejména vládami Rakouska a Velké Británie, že společnost vydávající nové akcie na burze cenných papírů neví – na rozdíl od sdružení přijímajícího nového společníka – komu akcie budou prodány, ani skutečnost, že všichni nebo některé nabyvatelé mohou být obchodníky jednajícími jako osoby povinné k dani v rámci hospodářské činnosti.

48. Je zřejmé, že kvalifikace plnění pro účely DPH může být určena pouze podle postavení, ve kterém jeho původce jedná, a nikoli podle postavení zákazníka. Pokud by tomu tak nebylo, konečné dodání soukromému spotřebiteli by nebylo zdanitelným plněním, v úplném rozporu se samotnou podstatou DPH, jež je „všeobecnou spotřební daní [...] uplatňovanou až do stadia maloobchodu včetně“(16).

49. Postavení, v němž zákazník jedná, je podstatné pouze pro jeho následné právo odpočítat si DPH, která může být z plnění útočována(17). Zdali je DPH útočována, nebo nikoli, záleží na tom, jestli je poskytovatel „osoba povinná k dani jednáající jako taková“ a případně, jestli je plnění zdanitelné, nebo osvobozené od daně.

50. Toto tvrzení je v každém případě založeno na myšlence, že vydání akcií může být poskytováním služeb novému akcionáři.

51. Hlavní závěr rozsudku KapHag je nicméně ten, že se nejedná o poskytování služeb novému akcionáři, ať už ze strany stávajících společníků, nebo ze strany sdružení; v projednávaném případě je rozhodující, zda vydání akcií má být v konečném výsledku považováno za plnění ze strany kapitálové společnosti. V tomto ohledu pokládám analýzu, kterou navrhla italská vláda a v širokém rozsahu Komise, ale nejvýstižněji Kretztechnik, za velice přesvědčivou.

52. Aťkoliv čl. 6 odst. 1 šesté směrnice definuje poskytování služeb jako jakékoliv plnění, které není dodáním zboží, zjevně nelze tuto definici brát zcela doslovně. Bylo by rozumnější ji vykládat tak, že zamýšlí definovat službu jako cokoliv, co je předmětem plnění a není zbožím.

53. DPH je daň z obrátu a daň spotřební(18). Dani mohou podléhat pouze plnění, která tvoří část obrátu osoby povinné k dani a jsou součástí činnosti obvykle konajícího spotřebou konečným spotřebitelem.

54. Není možné se domnívat, že vydání akcií tvoří část obrátu společnosti. Není to také služba spotřebovaná novým akcionářem, který není zákazníkem, ale spoluvlastníkem společnosti.

55. Kromě toho, je důležité připomenout, že plnění mezi dvěma stranami má dva aspekty: jednak dodání nebo poskytování, a jednak nabytí(19). Nicméně pouze dodání nebo poskytování, nikoli nabytí, mohou být plněním – zdanitelným, nebo osvobozeným od daně – podléhajícím DPH. Samozřejmě, osoba nedodává zboží ani neposkytuje služby, když zboží nebo služby nabývá.

56. Co je při vydání akcií poskytováním služeb nebo dodáním zboží a co je nabytím?

57. Vlastnictví akcie v kapitálové společnosti zahrnuje (zbytkové a podmíněné) vlastnictví části majetku společnosti obvykle opravující akcionáře k části rozděleného zisku a k zbytkové hodnotě, je-li společnost v likvidaci.

58. Pokud akcionář prodává akcii, jedná se jednoznačně o poskytování služeb ve formě postoupení nehmotného majetku ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Nabyvatel neprovádí investici do společnosti ve smyslu vložení kapitálu, ale spíše nabývá určitá práva vztahující se ke kapitálu, který už byl vložen. Toto je typ plnění, o kterém již Soudní dvůr rozhodoval ve své dřívější judikatuře o úpravě DPH, pokud jde o plnění týkající se cenných papírů.

59. Pokud společnost vydává nové akcie, neprodává žádný stávající nehmotný majetek nebo jakékoliv právo k části stávajícího majetku. Navyšuje svůj majetek získáním kapitálu a uznáním práv nových akcionářů jako částek nových vlastníků části zvýšeného majetku, který předtím neexistoval, které vložili ve formě kapitálu.

60. Plnění tohoto typu se vzpírá zařazení jako poskytování služeb společností. Z tohoto pohledu se jedná o nabytí kapitálu, a nikoli poskytování, a tudíž se nejedná o plnění, které by mohlo být zdanitelné, nebo osvobozené od DPH. Z pohledu akcionáře je to investice, umístění kapitálu, a nikoli jeho nabytí(20).

Směrnice o dani z kapitálu

61. I když vydání nových akcií akciovou společností není dodáním podléhajícím DPH, může nicméně podléhat jinému druhu daně, harmonizované na úrovni Společenství směrnicí o dani z kapitálu(21).

62. A jak poukazuje italská vláda, je rovněž pravda, že čl. 12 odst. 1 písm. f) této směrnice počítá s tím, že členský stát může podrobit DPH operace uvedené v člácích 10 a 11, včetně vydání akcií.

63. Naproti tomu je neméně pravda, že použití směrnice o dani z kapitálu nemůže mít za výsledek to, že DPH budou podrobeny operace, které směrnice o DPH této dani nepodrobují. Článek 12 odst. 1 písm. f) se tedy může týkat pouze jiných operací uvedených v člácích 10 a 11 v rozsahu, v němž mohou být podrobeny DPH na základě šesté směrnice – jako jsou činnosti obchodování s akciemi.

64. Kromě toho srovnání směrnice o dani z kapitálu se směrnicemi o DPH nasvědčuje tomu, že kapitálové operace v žádném případě nepodléhají DPH, a jsou považovány za vstup, nebo za výstup.

65. První dva body odvodní první směrnice o DPH(22) zní:

„vzhledem k tomu, že hlavním cílem Smlouvy je vytvořit v rámci hospodářské unie společný trh s poctivou hospodářskou soutěží, který má stejné vlastnosti jako vnitrostátní trh;

vzhledem k tomu, že dosažení tohoto cíle předpokládá, že v členských státech jsou předem

používány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu;“ .

66. První bod odvodní směrnice o dani z kapitálu krom toho zní:

„vzhledem k tomu, že cílem Smlouvy je vytvořit hospodářskou unii, jejíž vlastnosti jsou obdobné vlastnostem vnitřního trhu, a že jednou ze základních podmínek dosažení tohoto cíle je podpora volného pohybu kapitálu;“.

67. Tyto pasáže podporují názor, že tyto dva (systémy) směrnice – a tyto dvě daně – se týkají dvou různých kategorií operací. Obě dvě mají za cíl zabezpečit rovné soutěžní podmínky na vnitřním trhu, ale DPH se týká volného pohybu zboží a služeb, zatímco daň z kapitálu se týká volného pohybu kapitálu. Tak jako daň z kapitálu nemůže být uložena na dodání zboží nebo poskytování služeb, lze předpokládat, že DPH – daň z obratu a spotřební daň – nemůže být uplatněna na kapitálové vklady.

Závěry týkající se první otázky

68. Můžeme tedy dojít k závěru, že vydání nových akcií společností není dodáním zboží, ani poskytováním služeb společností, ani typ operace, na kterou se nevztahuje DPH. V každém případě nejsou relevantní různé argumenty vztahující se k jejímu zařazení mezi operace podléhající DPH.

69. Odpověď na první otázku předkládajícího soudu musí tedy být záporná, tudíž není namístě odpovídat na druhou otázku.

Třetí otázka

70. Jelikož vydání akcií nemůže být považováno za plnění ze strany Kretztechnik, ať zdanitelné, nebo osvobozené od DPH, je nezbytné v tomto ohledu posoudit zjištění předkládajícího soudu, podle nějž náklady na dotčené služby jsou přiznatelné výlučně k přijetí na burzu cenných papírů.

71. Vymezení nároku na odpočet, které se řídí článkem 17 šesté směrnice, je založeno na propojení vstupních nákladů s výstupními operacemi.

72. Jakákoliv souvislost, kterou tyto náklady mohou mít s ostatními skutečnostmi, jako jsou jiné vstupní operace, pouze interní operace týkající se podnikání osoby povinné k dani, nebo se skutečnostmi jinými než dodáním zboží nebo poskytováním služeb, které nesouvisí s DPH, je v tomto ohledu zbavena relevance.

73. Například, když obchodník používá služby makléře nebo znalce za účelem nákupu surovin, náklady na tyto služby je možné považovat za přímo, bezprostředně a výlučně související s touto koupí. Neurčuje to však, zda je DPH z těchto služeb odpočitatelná. Nárok na odpočet musí být určen výstupními operacemi, pro něž byly služby použity. Dotčenými operacemi budou obecně následná dodání suroviny nebo zboží nebo poskytování služeb, pro které jsou použita nebo ve kterých jsou obsažena. Nárok na odpočet bude záviset na tom, zda tato dodání podléhají, nebo nepodléhají zdanění.

74. Z toho plyne, že jestliže operace, s kterou je vstupní vklad nejvíce spojený, zcela nepodléhá DPH, protože není v žádném případě dodáním zboží nebo poskytováním služeb, není relevantní z hlediska určení, zda nárok na odpočet existuje, či neexistuje. Na tom záleží, je souvislost – za předpokladu, že existuje – s takovými výstupními dodáními nebo poskytováními, a na tom, zda jsou zdanitelná, nebo osvobozená od daně(23).

75. Ve věci Kretztechnik si je tedy třeba položit otázku, zda zvýšení kapitálu vydáním akcií bylo použito pro účely jedné, nebo více zdanitelných výstupních operací.

76. Zdá se pravděpodobné, že použití kapitálu – a služby spojené se zvýšením kapitálu – nemůže mít souvislost s žádnou specifickou operací, ale spíše musí být přičteno hospodářské činnosti společnosti jako celku. Nelze rozumně pochybovat o tom, že obchodní společnost, která zvyšuje kapitál, to dělá za účelem své hospodářské činnosti.

77. Zdá se nesporné, že Kretztechnik provádí pouze zdanitelná výstupní dodání, takže zvyšuje kapitál jakožto osoba povinná k dani jednající jako taková. V tomto případě bude DPH zatěžující vstupní operace, přičitatelné jako režijní náklady její hospodářské činnosti jako celku, plně odpočitatelná v souladu s judikaturou shrnutou v bodě 27 výše. Nicméně, pokud by také prováděla operace jiného typu, odpočitatelná by byla pouze část určená v souladu s čl. 17 odst. 5 šesté směrnice.

Závěry

78. Jsem tedy toho názoru, že Soudní dvůr by měl dát následující odpovědi na otázky předložené Unabhängiger Finanzsenat:

„1. Když akciová společnost přejímá na burzu cenných papírů vydá akcie novým akcionářům za emisní cenu, neposkytuje služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice 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.

2. Daň na vstupu ze služeb získaných z důvodů takového vydání akcií smí být odpočtena v rozsahu, v němž společnost účtuje DPH ze svých výstupních operací v souladu s čl. 17 odst. 1, 2 a 5 šesté směrnice.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 Šestá směrnice Rady 77/388/EES 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“).

3 Rozsudky ze dne 5. května 1982, Schul (15/81, Recueil, s. 1409), a ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361).

4 Rozsudek ze dne 26. června 2003, KapHag (C-442/01, Recueil, s. I-6851).

5 Bod 50 stanoviska.

6 Rozsudek ze dne 24. června 2004, Handlbauer (C-278/02, Sb. rozh. s. I-6171, bod 23, a stanovisko generálního advokáta, body 24 až 37).

7 Rozsudek ze dne 30. května 2002, Schmidt (C-516/99, Recueil, s. I-4573).

8 Viz rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 26 a uvedená judikatura).

9 Viz rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group v. Commissioners of Customs & Excise (C-4/94, Recueil, s. I-983, zejména bod 25) a rozsudek Abbey National (výše uvedený v poznámce pod čarou 3, zejména body 35, 36 a 40).

10 Viz, v poslední době, rozsudek ze dne 21. října 2004, Banque Bruxelles Lambert (C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, body 36 až 41 a uvedená judikatura).

11 Uvedený výše v poznámce pod čarou 4.

12 Viz také body 24 až 36 stanoviska generálního advokáta Ruiz-Jaraba.

13 Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 12), ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, s. I-745, body 13 a 14), a ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 33).

14 Uvedený výše v poznámce pod čarou 10.

15 Uvedený výše v poznámce pod čarou 4, bod 42.

16 – Viz článek 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Ú. v. st. 71, 14.4.1967, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

17 Viz rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz v. Finanzamt München III (C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 8).

18 Viz názvy všech směrnic o DPH a článek 2 první směrnice (uvedený výše v poznámce pod čarou 16).

19 V případě barterové operace jsou zde samozřejmě dvě poskytnutí a dvě nabytí.

20 Viz také body 32 a 33 stanoviska generálního advokáta Ruiz-Jaraba předneseného ve věci KapHag (rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 4).

21 Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Ú. v. st. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11).

22 Uvedená v poznámce pod čarou 16.

23 Viz také stanovisko, které jsem přednesl ve věci Abbey National (uvedené výše v poznámce pod čarou 3, zejména body 35 a 46).