

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

JÁNA MAZÁKA

přednesené dne 11. prosince 2007(1)

Věc C-437/06

**Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, jako právní
nástupkyně Göttinger Vermögensanlagen AG**

proti

Finanzamt Göttingen

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Niedersächsische Finanzgericht (Německo)]

„Daně – DPH – Směrnice Rady 77/388/EHS – Odpověď daně odvedené na vstupu – Výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společenství – Rozdělení daně odvedené na vstupu mezi hospodářskou a nehospodářskou činností“

1. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Niedersächsische Finanzgericht (finanční soud Dolního Saska) (Německo) o výklad čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 5 šesté směrnice o DPH(2) a v zásadě se ptá i) jak určit nárok na odpověď daně odvedené na vstupu v případě osoby povinné k dani, která současně provozuje hospodářskou a nehospodářskou činnost, a ii) pokud je odpověď daně povolen pouze v rozsahu, ve kterém výdaje této osoby správně připadají na hospodářskou činnost, zda je pro účely rozdělení daně odvedené na vstupu mezi hospodářskou a nehospodářskou činnost vhodný „klíč investic“, nebo „klíč plnění“.

I – Právní rámec

A – Právo Společenství

2. Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice podléhá DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

3. 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.

[...]

4. Článek 13 část B písm. d) bod 5 šesté směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od DPH „operace včetně sjednání a vyjma řízení a [správy] v oblasti akcí, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů“.

5. Pokud jde o nárok na odpočet, článek 17 šesté směrnice stanoví následující:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani(3).

[...]

6. Konečně, pokud jde o výpočet odpočitatelného podílu, stanoví článek 19 šesté směrnice následující:

„1. Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

– v čitateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],

– ve jmenovateli celkovou výši ročního obrátu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vyloučuje výše obrátu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vyloučuje výše obrátu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 13 části B písm. d), jsou-li to příležitostná plnění, a dále vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím. Uplatní-li členské státy možnost volby danou čl. 20 odst. 5 a nebudou požadovat opravu daně vzhledem k investičnímu majetku, mohou k prodeji investičního majetku přihlídnout při výpočtu odpočitatelného podílu.

3. Prozatímním ročním podílem je podíl vypočtený na základě plnění v předchozím roce.

Neexistují-li plnění, z nichž by bylo možné vycházet, nebo jsou-li tato plnění svou výší zanedbatelná, odhadne odpovídatelný podíl prozatímní osoba povinná k dani pod dohledem finančních orgánů na základě vlastního výhledu. Německé státy mohou nicméně zachovat stávající předpisy.

Odpověty daně provedené na základě prozatímního ročního podílu se opraví, jakmile se v průběhu následujícího roku stanoví konečný podíl.“

B – Vnitrostátní právo

7. Podle § 1 odst. 1 bodu 1 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu(4), ve znění, které se použije na případ před předkládajícím soudem, konkrétně znění z roku 1993; dále jen „UStG“):

„Předmětem daně z obrátu jsou tato plnění:

1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečně v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci její podnikatelské činnosti [...]“

8. Ustanovení § 4 odst. 8 písm. f) mimo jiné stanoví, že „plnění [spadající pod § 1 odst. 1 bod 1] včetně sjednání plnění v oblasti podílů na společnostech a jiných sdruženích“ jsou od daně osvobozena.

9. Ustanovení § 15 UStG stanoví následující:

„1. Osoba povinná k dani může odpovídat následující částky daně odvedené na vstupu:

1) daň odděleně uvedenou na fakturách ve smyslu § 14 za dodání zboží nebo poskytování služeb uskutečněných jinými osobami povinnými k dani ve prospěch jejího podniku [...];

2) odvedenou dovozní daň z obrátu za zboží, které bylo do tuzemska dovezeno pro její podnik, nebo které tato používá k uskutečnění plnění uvedených v § 1 odst. 3;

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

2. Z odpověti daně je vyloučena daň za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství a za poskytování služeb, 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 odpovídat daně, není odpovídatelná ta část daně na vstupu, která hospodářsky připadá na plnění vedoucí k vyloučení nároku na odpovídat daně. Osoba povinná k dani může neodpovídatelné části stanovit na základě objektivního odhadu [...]“

II – Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

10. V příslušném hospodářském roce 1994 žalobkyně (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG jako právní nástupkyně společnosti Göttinger Vermögensanlagen AG) podnikala v oblasti nabývání, správy a prodeje nemovitostí, cenných papírů, finančních podílů a investic všeho druhu. Kapitál potřebný k tomuto podnikání získávala vydáváním akcií a zřizováním atypických tichých společenství („atypisch stille Beteiligungen“). V

rámci posledně uvedených zisků získala mnoho tichých společníků, jak je běžné u „Publikumsgesellschaft“ (veřejné společnosti). Osoby, které byly tichými společníky, poskytovaly žalobkyni kapitál, který tato následně investovala.

11. V roce 1994 uskutečnila žalobkyně zdanitelná plnění ve výši 2 959 800,10 DEM. Její celkový obrát byl ve výši 6 480 006,60 DEM. To zahrnovalo příjmy z dividend ve výši 226 641,89 DEM a příjmy z prodeje cenných papírů ve výši 1 389 930,72 DEM (celkem 1 616 572,61 DEM).

12. Z celkové částky daně odvedené na vstupu ve výši 6 838 535,68 DEM nepřipadala částka ve výši 6 161 679,37 DEM na žádná specifická výstupní plnění. Podle § 15 odst. 2 pododstavce 1 UStG, ve spojení s jeho § 4 odst. 8 písm. f) Finanzamt Göttingen (dále jen „Finanzamt“) nepřiznal právo na odpočet částek daně odvedené na vstupu, které připadaly na výdaje spojené se zřizováním atypických tichých společenství (4 171 424,70 DEM). Finanzamt proto tyto částky odečetl z celkové částky daně odvedené na vstupu. Po odečtení částky daně odvedené na vstupu připadající na plnění žalobkyně týkající se leasingu (676 856,31 DEM) se Finanzamt domníval, že zbylá částka daně odvedené na vstupu (1 990 254,67 DEM) nepřipadá na žádná specifická výstupní plnění. Z této částky přiznal právo na odpočet pouze podílu ve výši 45,68 % vypočítanému v souladu s klíčem, tedy odpočitatelná částka daně odvedené na vstupu dosáhla výše 1 567 616,74 DEM a částka daně, která měla být za příslušný hospodářský rok vrácena, představovala 1 123 647,00 DEM.

13. Žalobkyně napadla toto rozhodnutí před pátým senátem Niedersächsische Finanzgericht (dále jen „Finanzgericht“), který rozsudkem ze dne 18. října 2001 žalobu zamítl na základě toho, že Finanzamt jednal správně, když výdaje, které vznikly žalobkyni ve spojení se zřízením atypických tichých společenství, považoval za výdaje připadající na osvobozená plnění a nepovolil odpočet odpovídající částky daně odvedené na vstupu. Žalobkyně podala opravný prostředek k Bundesfinanzhof (spolkový dále jen „BFH“), který rozsudkem ze dne 18. listopadu 2004 zrušil rozsudek Finanzgericht ze dne 18. října 2001 a vrátil věc Niedersächsische Finanzgericht k dalšímu řízení a rozhodnutí.

14. Niedersächsische Finanzgericht se domnívá, že žalobkyně vykonává podnikatelskou i nepodnikatelskou činnost.

15. Vzhledem k tomu, že si není jist, jak se má v projednávaném případě určit odpočitatelnost a rozdělení v souladu s právem Společenství, Niedersächsische Finanzgericht pokládá Soudnímu dvoru tyto dvě předběžné otázky:

„1. Řídí se nárok na odpočet daně odvedené na vstupu v případě, že osoba povinná k dani současně provozuje podnikatelskou a nepodnikatelskou činnost podle podílu zdanitelných a dani podléhajících plnění na straně jedné a zdanitelných a od daně osvobozených plnění na straně druhé (pojetí žalobkyně), nebo je odpočet daně možný pouze v rozsahu, ve kterém výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním tichých společenství připadají na hospodářskou činnost žalobkyně ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 77/388/EHS?

2. Pro případ, že odpočet daně je možný pouze v rozsahu, ve kterém výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním tichých společenství připadají na hospodářskou činnost žalobkyně, je třeba rozdělení částek daně odvedené na vstupu mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činnost provést podle tzv. „klíče investic“, nebo je – jak tvrdí žalobkyně – při *mutatis mutandis* použití čl. 17 odst. 5 směrnice 77/388/EHS správný také „klíč plnění“?

16. Písemná vyjádření předložily žalobkyně, německá a portugalská vláda, vláda Spojeného království a Komise. Jednání se nekonalo, neboť nebylo navrženo.

III – Posouzení

A – Hlavní argumenty zúčastněných

17. Žalobkyně v podstatě tvrdí, že veškeré daně odvedené na vstupu, které vznikly v souvislosti s nabytím nových podílů, jsou odpočitatelné. S odvoláním se na rozsudek Kretztechnik(5) žalobkyně uvádí, že vydání akcií slouží obecně k navýšení jejího kapitálu ve prospěch její hospodářské činnosti. Vzhledem k tomu, že tato činnost zahrnuje jak zdanitelná plnění, tak i plnění osvobozená od daně, odpočitatelnost musí být podle čl. 17 odst. 5 šesté směrnice vymezena podle podílu zdanitelných a dani podléhajících plnění na straně jedné a zdanitelných a od daně osvobozených plnění na straně druhé.

18. Německá vláda tvrdí, že odpočet daně odvedené na vstupu je možný pouze v rozsahu, ve kterém výdaje spojené s vydáváním akcií a zřizováním tichých společenství připadají na hospodářskou činnost žalobkyně. Uvádí, že část takto získaného kapitálu připadá na oblasti, ve kterých žalobkyně nevykonává podnikatelskou činnost, zejména na finanční podíly v jiných společnostech. Německá vláda má za to, že se rozdělení daně odvedené na vstupu mezi podnikatelskou a nepodnikatelskou činnost má provést podle „klíče investic“, tedy podle podílu, jakým kapitálové příjmy nabyté získáním atypických tichých společníků připadají na podnikatelskou nebo nepodnikatelskou činnost.

19. Portugalská vláda tvrdí, že DPH žalobkyně je odpočitatelná pouze tehdy, pokud jde o část týkající se plnění uskutečněných v rámci její podnikatelské činnosti, a v podstatě uvádí, že klíč investic je v projednávaném případě vhodnější metodou rozdělení.

20. Vláda Spojeného království v podstatě uvádí, že část vstupů týkající se provozních nákladů, které jsou spojeny s nehospodářskou činností žalobkyně nebo které se na tuto činnost využívají, se nezohledňuje při stanovení výše odpočitatelné daně odvedené na vstupu, jelikož tato část vstupů spadá zcela mimo systém odpočtu a nemělo by se k ní vůbec přihlížet. Pokud jde o rozdělení, vláda Spojeného království v podstatě tvrdí, že v šesté směrnici není upraveno a že patří do diskreční pravomoci členských států.

21. Podle názoru Komise bude daňový režim, který se použije na podnikatelskou činnost žalobkyně, záviset 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 může být případně zdaněno. To vysvětluje rozdělení činností žalobkyně na tři části: (i) nezdanitelná plnění, (ii) zdanitelná, ale od daně osvobozená plnění a (iii) zdanitelná plnění. Je však na předkládajícím soudu, aby v této souvislosti provedl podrobnější průzkum ve světle okolností případu, který projednává. Pokud jde o samotné rozdělení, Komise uvádí, že objektivnější by bylo použití klíče investic, který by ale měl v dostatečné míře odrážet hospodářskou realitu, a proto by měl být stanoven pro každý hospodářský rok.

B – Posouzení

1. První otázka

22. Předkládající soud považuje za prokázané, že žalobkyně vykonává jak hospodářskou(6), tak i nehospodářskou činnost. Je přitom třeba mít na paměti, že ačkoli článek 4 šesté směrnice stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se toto ustanovení pouze na činnosti, které mají hospodářskou povahu(7).

23. Podle ustálené judikatury pouhé nabytí a držení akcií nemůže být považováno za

hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice. Pouhé nabytí finančních podílů v jiných společnostech totiž nepředstavuje využívání majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj(8). Jestliže tedy nabytí finančních podílů v jiných společnostech nepředstavuje samo o sobě hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, musí proto to samé platit pro opačnou činnost, tedy prodej finančních podílů v jiných společnostech(9). Naopak plnění týkající se cenných papírů mohou spadat do působnosti DPH, jsou ale od ní osvobozena(10).

24. Soudní dvůr rozhodl, že osobní společnost, která přijme společnost proti zaplacení peněžitého vkladu, neposkytuje této osobě služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice(11). Ke stejnému závěru dospěl Soudní dvůr pokud jde o vydání akcií s cílem získat kapitál(12).

25. V rozsudku Kretztechnik Soudní dvůr uvedl, že společnost, která vydává nové akcie, zvyšuje svůj majetek získáním dodatečného kapitálu a současně přiznává vlastnické právo novým akcionářům k části takto zvýšeného kapitálu. Z pohledu emitující společnosti je cílem získání kapitálu, a nikoliv poskytování služeb. Pokud jde o akcionáře, zaplacení částky nezbytné ke zvýšení kapitálu představuje nikoliv protiplnění, ale investici nebo vložení kapitálu(13).

26. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně – odhlédneme-li od jejích práv jako akcionáře nebo společnosti – nepodílí přímo ani nepřímo na řízení(14) společností, jejichž finanční podíly nabývá, drží nebo převádí, nelze její činnosti považovat za hospodářskou činnost.

27. Jednalo se o rozsudek Rompelman, ve kterém Soudní dvůr poprvé uvedl, že účelem systému odpoteť je zcela zbavit podnikatele zátky DPH, kterou odvedl nebo má odvést v rámci všech svých hospodářských činností. Společný systém daně z přidané hodnoty tudíž zaručuje, že všechny hospodářské činnosti bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že samy o sobě podléhají DPH, jsou zdaněny zcela neutrálním způsobem (zásada neutrality)(15).

28. Z posledně uvedené podmínky vyplývá, že k tomu, aby DPH byla odpotatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední spojitost s výstupními plněními zakládajícími nárok na odpoteť. V rozsudku Investrand Soudní dvůr uvedl, že „[n]árok na odpoteť DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvku společenství ceny plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpoteť“(16).

29. V bodě 36 rozsudku Kretztechnik uvedl Soudní dvůr, že „s ohledem na skutečnost jednak to, že vydání akcií je operací, která nespadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, a jednak to, že tato operace byla provedena Kretztechnik za účelem zvýšení jejího kapitálu ve prospěch její obecné hospodářské činnosti, je třeba mít za to, že náklady na služby pořízené touto společností v rámci dotčené operace jsou součástí jejích provozních nákladů, a jsou tudíž jako takové prvkem společenství ceny jejích výrobků. Takové služby mají přímou a bezprostřední spojitost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani“(17).

30. Soudní dvůr v bodě 37 uvedeného rozsudku dále uvádí, že „[z] toho vyplývá, že Kretztechnik má v souladu s čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice nárok na odpoteť celé DPH, kterou byly zatíženy náklady vynaložené touto společností na různé služby pořízené v rámci vydání akcií, které uskutečnila, avšak pod podmínkou, že všechny operace provedené touto společností v rámci její hospodářské činnosti představují zdanitelná plnění. Pokud totiž osoba povinná k dani uskuteční současně plnění zakládající nárok na odpoteť a plnění, které nezakládá nárok na odpoteť, může si v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpotíst výlučně jen ten podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění“(18).

31. Souhlasím s předkládajícím soudem, německou vládou a Komisí, že situaci žalobkyně lze

st?ží srovnat se situací v rozsudku Kretztechnik, kdy dotyčná společnost uskutečovala pouze zdanitelná výstupní plnění(19).

32. V projednávané věci Komise správně poukazuje na to, že pokud žalobkyně nabývá, drží a převádí finanční podíly a jiná práva, aniž by však měla v úmyslu systematicky poskytovat služby za protiplnění, její činnost nemá hospodářský charakter, a tudíž není zdanitelná. Vzhledem k tomu, že DPH není s ohledem na tuto činnost odpočitatelná, protože tato činnost nemá hospodářský charakter a nespadá do působnosti DPH, je odpočet daně vyloučen, a to tím spíše, že se systém DPH nevztahuje na činnost, které se týkají tyto výdaje. V tomto rozsahu nemohou být výdaje, které vznikly v rámci vydávání akcií a zřizování atypických tichých společností, považovány za provozní náklady nebo za prvek spoluúčící cenu, který má přímou a bezprostřední spojitost s celkovou hospodářskou činností žalobkyně, a jako takové tedy nemohou být považovány za odpočitatelné.

33. Z toho vyplývá, že odpočet daně odvedené na vstupu z výdajů spojených s vydáním finančních podílů není odvodněn, pokud tímto způsobem nabytý kapitál nepřipadá na hospodářskou činnost žalobkyně. Výdaje spojené s vydáním akcií nebo zřizováním atypických tichých společností, které připadají na nehopodářskou činnost žalobkyně (tedy na nabytí, držbu a prodej podílů v jiných společnostech žalobkyně), tak žalobkyni neopravují k odpočtu daně.

34. Jak zdůrazňuje předkládající soud, žalobkyně totiž na rozdíl od situace v rozsudku Kretztechnik nevykonává podnikatelskou činnost, kterou se něco produkuje. Z toho vyplývá, že náklady spojené s jejím vydáním akcií nebyly provozními náklady, které se odrazily pouze v kontextu její hospodářské činnosti.

35. Naopak, jak je zřejmé z výše uvedeného, náklady žalobkyně se přinejmenším částečně odrazily v rámci její nehopodářské činnosti. V této souvislosti je třeba poznamenat, že z předkládacího usnesení, jakož i z vyjádření zúčastněných je zřejmé, že tuto skutečnost účastníci povodního řízení nezpochybují.

36. Jak jsem připomenul výše, v rozsudku Kretztechnik Soudní dvůr vzápětí dodal, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje souasně plnění základající nárok na odpočet a plnění, která nezakládají nárok na odpočet, si může v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odpočíst výlučně jen ten podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění(20).

37. Je třeba tedy dospět k závěru, že výdaje žalobkyně spojené s vydáním akcií a zřizováním atypických tichých společností nemohou být považovány za výdaje, které jsou součástí jejích provozních nákladů a jako takové prvkem spoluúčícím cenu jejích výrobků, majícím přímou a bezprostřední spojitost s celkovou hospodářskou činností žalobkyně(21).

38. Pokud tedy osoba povinná k dani souasně provozuje hospodářskou a nehopodářskou činnost, odpočet DPH z výdajů spojených s vydáním akcií nebo zřizováním atypických tichých společností je povolen pouze v rozsahu, ve kterém výdaje správně připadají na hospodářskou činnost osoby povinné k dani ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice.

2. Druhá otázka

39. Vzhledem k odpovědi navržené na první otázku je třeba rovněž posoudit druhou otázku, která se v podstatě týká metody rozdělení daně odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehopodářské činnosti žalobkyně (a zda se má na toto rozdělení použít *mutatis mutandis* čl. 17 odst. 5 šesté směrnice).

40. Je třeba poznamenat, že se čl. 17 odst. 5 šesté směrnice vztahuje na plnění, s ohledem na

kteřá je DPH odpotatelná (zdanitelná pln?ní, kteřá nejsou osvobozena od dan?), a pln?ní, s ohledem na kteřá není DPH odpotatelná (zdanitelná pln?ní, kteřá jsou osvobozena od dan?). Z rozsudk? Sofitam, Floridienne a Berginvest, Cibo Participations a EDM lze vyvodit, že pln?ní, kteřá nespadají do rozsahu p?sobnosti šesté sm?rnice, musí být vylou?ena p?i stanovení odpotatelného podílu, na kteřý odkazují ?lánky 17 a 19 šesté sm?rnice(22).

41. V ?látku 17 ani v ?látku 19 – a ostatn? ani v samotné šesté sm?rnici – se ovšem nenachází žádná ustanovení, kteřá by upravovala metody nebo kritéria, kteřé by m?ly ?lenské státy použít p?i rozd?lení dan? odvedené na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti.

42. Vzhledem k této meze?e v právních p?edpisech Spole?enství, a? již úmyslné, nebo nikoli, se domnívám, že Soudní dv?r nem?že p?ipojovat k textu šesté sm?rnice specifické podmínky týkající se rozd?lení DPH odvedené na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti. Nepovažuji za vhodné, jak uvád?la zejména žalobkyn?, aby se použila obdobn? nebo *mutatis mutandis* ustanovení šesté sm?rnice.

43. Jelikož šestá sm?rnice neobsahuje žádné ustanovení týkající se metody rozd?lení dan? odvedené na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti, je v d?sledku toho t?eba dojít k záv?ru, že tato záležitost spadá do diskre?ní pravomoci ?lenských stát?(23).

44. Cht?l bych ovšem zd?raznit, že p?i rozd?lení dan? odvedené na vstupu mezi hospodá?ské a nehospodá?ské ?innosti není diskre?ní pravomoc ?lenských stát? neomezená a že ?lenské státy musí dodržovat ur?ité zásady vyplývající ze šesté sm?rnice, jak je vykládá judikatura Soudního dvora.

45. V této souvislosti je t?eba poznamenat, že v p?ípad? týkajícím se odlišné oblasti (konkrétn? použití majetku p?edstavujícího ?ást kapitálu podniku k soukromým ú?el?m), ale stejné záležitosti, Soudní dv?r poté, co poznamenal, že šestá sm?rnice „neobsahuje vodítka nezbytná pro jednotnou a p?esnou definici pravidel ur?ujících výši doty?ných výdaj?“, uvedl, že „je proto t?eba p?ipustit, že ?lenské státy mají v p?ípad? t?čto pravidel ur?itý prostor pro uvážení za p?edpokladu, že zohlední cíle a úlohu dot?eného ustanovení v rámci struktury šesté sm?rnice“(24).

46. Nárok na odpotet stanovený v ?látku 17 a následujících šesté sm?rnice je nedílnou sou?ástí systému DPH a v zásad? ho nelze omezit. Soudní dv?r opakovan? rozhodl, že jakékoliv omezení nároku na odpotet má vliv na úrove? da?ového zatížení a musí se uplat?ovat ve všech ?lenských státech podobným zp?sobem(25).

47. ?lenské státy si musí zvolit takovou metodu a kritéria pro rozd?lení, aby bylo zajišt?no dodržování cíl?, kteřé sleduje šestá sm?rnice. Nesmí tedy být v rozporu se zásadou da?ové neutrality, na kteřé je založen spole?ný systém DPH, tak jak jej zavádí šestá sm?rnice, a kteřá brání tomu, aby bylo p?i vybírání DPH zacházeno rozdíln? s hospodá?skými subjekty, kteřé uskute??ují stejné operace(26).

IV – Záv?ry

48. Navrhuji tedy, aby Soudní dv?r odpov?d?l na otázky, kteřé položil Niedersächsische Finanzgericht, následujícím zp?sobem:

„1) Pokud osoba povinná k dani provozuje současně hospodářskou a nehopodářskou činnost, odpout daně odvedené na vstupu z výdajů spojených s vydáváním akcií nebo zřizováním tichých společenství je povolen pouze v rozsahu, ve kterém výdaje správně připadají na hospodářskou činnost této osoby ve smyslu čl. 2 odst. 1 směrnice 77/388/EHS.

2) Metoda rozdělení daně odvedené na vstupu mezi hospodářské a nehopodářské činnosti je záležitostí, která spadá do diskreční pravomoci členských států. Při výkonu této pravomoci musí členské státy zajistit zejména dodržování zásady daňové neutrality.“

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 – Článek 17 odst. 5 dále stanoví: „členské státy nicméně mohou: a) oprávnit osobu povinnou k dani k tomu, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti, s podmínkou, že pro každou oblast vede oddělené účetnictví; b) zavázat osobu povinnou k dani, aby si tento podíl stanovila pro každou oblast své činnosti a vedla pak pro každou oblast oddělené účetnictví; c) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout daně buď pro veškeré zboží a služby, nebo pro některou část; d) oprávnit nebo zavázat osobu povinnou k dani, aby provedla odpout daně podle pravidla stanoveného v prvním pododstavci, tj. z veškerého zboží a služeb použitých při všech plněních tam uvedených; e) stanovit, že pokud je daň z přidané hodnoty, jež není osobou povinnou k dani odpoutatelná, zanedbatelná, nepřihlíďne se k ní.“

4 – BGBl 1979 I, s. 1953.

5 – Rozsudek ze dne 26. května 2005 (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357).

6 – Nemyslím si, že je třeba pro účely DPH rozlišovat mezi „podnikatelskou činností“ a „hospodářskou činností“. V této diskuzi budu nadále používat pouze pojem „hospodářská činnost“, který používá šestá směrnice.

7 – Viz rozsudek ze dne 29. dubna 2004, EDM (C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 47 a citovaná judikatura). V tomto ohledu viz také rozsudek Kretztechnik, uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 18. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pojem „hospodářská činnost“ má objektivní povahu v tom smyslu, že činnost je posuzována sama o sobě, bez ohledu na svůj účel nebo výsledky. Viz zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Sb. rozh. s. I-1751, bod 47 a citovaná judikatura).

8 – Viz rozsudek ze dne 21. října 2004, BBL (C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, bod 38).

9 – Viz rozsudek ze dne 26. června 2003, KapHag (C-442/01, Recueil, s. I-6851, bod 40).

10 – Viz zejména rozsudek BBL, uvedený v poznámce pod čarou 8, body 36 až 41 a citovaná judikatura.

11 – Rozsudek KapHag, uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 43.

12 – Rozsudek Kretztechnik, uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 25.

13 – Tamtéž, bod 26.

- 14 – Viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, Recueil, s. I-6663).
- 15 – Rozsudek ze dne 14. února 1985 (268/83, Recueil, s. 655, bod 19). Viz rovněž rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24 a citovaná judikatura).
- 16 – Rozsudek ze dne 8. února 2007 (C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 23 a citovaná judikatura).
- 17 – Rozsudek uvedený v poznámce pod čarou 5 a citovaná judikatura.
- 18 – Tamtéž a citovaná judikatura.
- 19 – Tamtéž. To znamenalo, že v daném případě Kretztechnik zvyšovala kapitál jakožto osoba povinná k dani jednající jako taková. Z toho důvodu byla DPH ze vstupů, které připadaly jakožto provozní náklady na její celkovou hospodářskou činnost, plně odpočitatelná. Viz, pokud jde o nedávný případ rozhodnutý Soudním dvorem, Investrand, uvedený v poznámce pod čarou 16.
- 20 – Rozsudek uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 37 a citovaná judikatura.
- 21 – Tamtéž, bod 36.
- 22 – Rozsudky ze dne 22. června 1993, Sofitam (C-333/91, Recueil, s. I-3513, body 13 a 14); ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, Recueil, s. I-9567, výrok); rozsudek Cibo Participations uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 44, a rozsudek EDM, uvedený v poznámce pod čarou 7, bod 54. V rozsudku Floridienne a Berginvest Soudní dvůr například rozhodl, že článek 19 šesté směrnice musí být vykládán tak, že z jmenovatele zlomku, který se použije pro stanovení odpočitatelných podílů, musí být vyloučeno následující: dividendy z akcií vyplacené jejími dceřinými společnostmi holdingové společnosti, která je osobou povinnou k dani s ohledem na jiné činnosti a která poskytuje tímto dceřiným společnostem manažerské služby.
- 23 – V této souvislosti je třeba uvést, že již ve věci Cibo Participations Komise ve svém vyjádření uvedla, že vzhledem k tomu, že článek 17 šesté směrnice neobsahuje žádné ustanovení s ohledem na plnění vyplývající z hospodářské činnosti, na kterou se směrnice nevztahuje, přísluší členským státům, aby určily metodu, na základě které je odpočet zakázán (viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl v této věci, uvedené v poznámce pod čarou 14, bod 31).
- 24 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2006, Wollny (C-72/05, Sb. rozh. s. I-8297, bod 28). Viz rovněž rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Recueil, s. 113, body 16 a 17).
- 25 – Viz zejména rozsudek ze dne 6. července 1995, BP Supergaz (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18 a citovaná judikatura). Viz rovněž dvanáctý bod odvodnění v preambuli šesté směrnice.
- 26 – Viz rozsudky ze dne 16. září 2004, Cimber Air (C-382/02, Sb. rozh. s. I-8379, body 23 a 24), a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans (C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 39).