

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 11. decembra 2007 1(1)

Vec C-437/06

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, ako právna nástupkyňa Göttinger Vermögensanlagen AG

proti

Finanzamt Göttingen

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Niedersächsische Finanzgericht (Nemecko)]

„Zdanenie – DPH – Smernica Rady 77/388/EHS – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením atypických tichých spoločností – Rozdelenie dane zaplatenej na vstupe medzi hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou“

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania žiada Niedersächsische Finanzgericht (Finančný súd Dolného Saská) (Nemecko) o výklad článku 2 ods. 1 a článku 17 ods. 5 šiestej smernice o DPH(2) a v podstate sa pýta, i) ako sa má uplatniť právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá súčasne vykonáva hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou; a ii) ak je možné dať odpočítať iba v rozsahu, v akom sú výdavky daného subjektu správne priradené k hospodárskej činnosti, či je „investičný kúš“, resp. „kúš plnění“ vhodný na účely rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou.

I – Právny rámec

A – Právo Spoločenstva

2. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice o dani z pridanej hodnoty podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

3. V článku 4 šiestej smernice sa uvádzajú tieto definície:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a

žinností jednotlivých profesí. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...“

4. V článku 13 B písm. d) bode 5 šiestej smernice sa stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH „plnenia vrátane sprostredkovania – s výnimkou spravovania a úschovy – týkajúce sa účastín, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov“.

5. Pokiaľ ide o právo na odpustenie, v článku 17 šiestej smernice sa stanovuje:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaňovaných plnení, daovník [zdaňovaná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpustiť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daovník [zdaňovaná osoba – *neoficiálny preklad*],

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka [zdaňovej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpustiteľnú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpustiteľná, je povolené odrátať [odpustiť – *neoficiálny preklad*] iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za [pre – *neoficiálny preklad*] všetky plnenia realizované daovníkom [zdaňovou osobou – *neoficiálny preklad*].

...“(3)

6. Napokon, pokiaľ ide o výpočet odpustiteľnej sumy, v článku 19 šiestej smernice sa stanovuje:

„1. Čiastka odpustiteľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:

– ako čiastka sa uvádza celková suma obratu bez [DPH] za rok za plnenia, pri ktorých možno [DPH] odpustiť podľa článku 17 (2) a (3),

– ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do čiastky a za plnenia, kde sa [DPH] neodpustí. Členské štáty môžu do menovateľa zahrnúť aj sumu podpory (subvencie), ktorá nie je uvedená v článku 11 A (1) a).

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na číslu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

2. Odchylné od ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpustiteľnej čiastky vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaňovou [zdaňovou – *neoficiálny preklad*] osobou v rámci jeho [jej – *neoficiálny preklad*] podnikateľskej činnosti. Sumy obratov súvisiacich s plneniami, ktoré definuje článok 13 B d), pokiaľ ide o náhodilé plnenia a taktiež náhodilé plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia, tieto budú vylúčené. Ak členské štáty využívajú možnosť vo by definovanej v odseku [článku – *neoficiálny preklad*] 20 (5), ktorý nevyžaduje úpravu pokiaľ ide o investičné tovary, môžu zahrnúť manipuláciu s kapitálovými

tovarmi do výpočtu odpodátatenej iastky.

3. Predbežná iastka za rok bude vypoítaná na základe plnení za predchádzajúci rok, ak žiadne plnenia za predchádzajúci rok neexistujú alebo ak ide o zanedbatenú iastku, v takom prípade odpodátatenú iastku musí pod dozorom daového úradu iasto?ne [predbežne – *neoficiálny preklad*] odhadnúť sám daovník [sama zdanite?ná osoba podľa svojho predpokladu – *neoficiálny preklad*]. ?lenské štáty však môžu ponechať v platnosti súasné pravidlá.

Odpodátané iastky na takomto základe predbežných súm treba vyrovnáť pri stanovení konenej iastky v priebehu budúceho roka.“

B – Vnútroštátne právo

7. Podľa § 1 ods. 1 prvého pododseku Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu(4) v znení uplatnite?nom na konanie na vnútroštátnom súde, a síce v znení z roku 1993, ?alej len „UStG“):

„Dani z obratu podliehajú tieto plnenia:

1. dodávky tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území štátu podnikate?om v rámci jeho podnikate?skej iinnosti.“

8. V § 4 ods. 8 písm. f) UStG sa okrem iného stanovuje, že „plnenia [na ktoré sa vz?ahuje § 1 ods. 1 prvý pododsek] a sprostredkovanie plnení súvisiacich s podielmi na spoločnostiach a iných združeniach“ sú od dane oslobodené.

9. V § 15 UStG sa stanovuje:

„1. Podnikate? môže odpodáť od dane, ktorú je povinný platiť, nasledujúce sumy dane:

(1) dane za dodávku tovaru alebo iné služby zvlášť uvedené vo faktúrach v zmysle § 14, ktoré boli vykonané inými podnikate?mi na jeho podnikanie;

(2) dovoznú dať z obratu odvedenú za tovary, ktoré dovezol pre svoje podnikanie do tuzemska alebo ktoré použije na účely realizovania plnení uvedených v § 1 ods. 3;

(3) dať za získanie tovaru v rámci Spoločenstva na svoje podnikanie.

2. Z odpodtu dane na vstupe sú vylúčené dane za dodávku tovaru, dovoz a získanie tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj za iné plnenia, ktoré podnikate? používa na účely realizovania nasledujúcich plnení:

(1) plnení oslobodených od dane,...

...

4. V prípade, ak podnikate? používa na svoje podnikanie tovar, ktorý bol dodaný, dovezený alebo získaný v rámci Spoločenstva alebo iné plnenie, ktoré používa len s?asti na účely realizovania plnení, ktoré vylúujú odpodátanie dane na vstupe, v tom prípade nie je odpodátate?ná tá ?asť daných súm dane na vstupe, ktorá sa hospodársky dá priradiť k plneniam vedúcim k vylú?eniu odpodtu dane na vstupe. Podnikate? môže stanoviť neodpodátate?nú ?asť sumy dane odhadom, ktorý je zdôvodnite?ný...”

II – Okolnosti predchádzajúce sporu a prejudiciálne otázky

10. V príslušnom hospodárskom roku 1994 žalobky?a (SECURENTA Göttinger

Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG ako právna nástupkyňa spoločnosti Göttinger Vermögensanlagen AG) podnikala v oblasti nadobúdania, spravovania a predaja nehnuteľností, cenných papierov, finančných podielov a investícií všetkých druhov. Kapitál potrebný na takéto podnikanie získavala vydávaním akcií a prostredníctvom atypických tichých spoločností („atypisch stille Beteiligungen“). Počas uvedenej činnosti získala mnoho tichých spoločníkov, ako je bežné v prípade „Publikumsgesellschaft“ (spoločnosť, ktorá ponúka svoje akcie na predaj všetkým záujemcom z radov verejnosti). Osoby, ktoré boli tichými spoločníkmi, poskytli žalobkyni kapitál, ktorý žalobkyňa potom investovala.

11. V roku 1994 vykonala žalobkyňa zdaniteľné plnenia vo výške 2 959 800,10 DEM. Jej celkový obrat predstavoval 6 480 006,60 DEM. To zahŕňalo príjmy z dividend vo výške 226 641,89 DEM a príjmy z predaja cenných papierov vo výške 1 389 930,72 DEM (spolu 1 616 572,61 DEM).

12. Zo sumy dane zaplatenej na vstupe vo výške 6 838 535,68 DEM sa suma vo výške 6 161 679,37 DEM nedala priradiť k žiadnym osobitným plneniam na výstupe. Podľa § 15 ods. 2 prvého pododseku UStG v spojení s jeho § 4 ods. 8 písm. f) Finanzamt Göttingen (daňový úrad v Göttingene, ale len „Finanzamt“) nepriznal právo na odpočítanie tých súm dane zaplatenej na vstupe, ktoré pripadali na výdavky spojené so zriadením atypických tichých spoločností (4 171 424,70 DEM). Finanzamt preto túto sumu odpočítal z celkovej sumy dane zaplatenej na vstupe. Po odpočítaní súm dane zaplatenej na vstupe spojených s plneniami žalobkyne týkajúcimi sa leasingu (676 856,31 DEM) sa Finanzamt domnieval, že zostávajúca suma dane zaplatenej na vstupe (1 990 254,67 DEM) sa nedá priradiť k žiadnym osobitným plneniam na výstupe. Z tejto sumy priznal právo na odpočítanie iba k časti zodpovedajúcej 45,68 % určenej podľa kúpy, takže odpočítateľná suma dane zaplatenej na vstupe dosiahla výšku 1 567 616,74 DEM a suma dane, ktorá mala byť vrátená za príslušný hospodársky rok, predstavovala 1 123 647,00 DEM.

13. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na piatu komoru Niedersächsische Finanzgericht (ale len „Finanzgericht“), ktorý rozsudkom z 18. októbra 2001 žalobu zamietol na základe toho, že Finanzamt konal správne, keď výdavky, ktoré žalobkyni vznikli v spojení so zriadením atypických tichých spoločností, považoval za výdavky zodpovedajúce oslobodeným plneniam a nepovolil odpočítanie zodpovedajúcej sumy dane zaplatenej na vstupe. Žalobkyňa podala odvolanie na Bundesfinanzhof (Spolkový daňový súd), ktorý rozsudkom z 18. novembra 2004 zrušil rozsudok Finanzgericht z 18. októbra 2001 a vrátil vec Niedersächsische Finanzgericht na opätovné prejednanie a rozhodnutie.

14. Niedersächsische Finanzgericht sa domnieva, že žalobkyňa vykonávala podnikateľskú aj nepodnikateľskú činnosť.

15. Vzhľadom na nejasnosť týkajúcu sa toho, ako sa má v súlade s právom Spoločenstva v prípade prejednávanej veci na Niedersächsische Finanzgericht vymedziť právo na odpočítanie a rozdelenie, položil tento súd Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Určuje sa právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v prípade, že zdaniteľná osoba vykonáva súčasne podnikateľskú a nepodnikateľskú činnosť, podľa pomeru zdaniteľných a dani podliehajúcich plnení na jednej strane k zdaniteľným, ale od dane oslobodeným plneniam na druhej strane (názor žalobkyne), alebo je odpočítanie dane prípustné len v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a so zriadením tichých spoločností priradené k hospodárskej činnosti žalobkyne v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 77/388/EHS?

2. V prípade, že odpočítanie dane je prípustné len v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením tichých spoločností priradené k hospodárskej činnosti žalobkyne, má sa rozdelenie daňových súm zaplatených na vstupe do podnikateľskej a nepodnikateľskej oblasti

vykonať podľa tzv. „investičného kľúča“ alebo je – v súlade s názorom žalobkyne – pri primeranom uplatnení článku 17 ods. 5 smernice 77/388/EHS správne aj použitie „kľúča plnení“?

16. Žalobkyňa, nemecká a portugalská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia predložili písomné pripomienky. Keďže žiaden z účastníkov konania nepožiadala o otvorenie ústnejasti konania, táto sa nekonala.

III – Posúdenie

A – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

17. Žalobkyňa v podstate tvrdí, že všetky sumy dane zaplatenej na vstupe, ktoré vznikli v spojení s nadobudnutím nových podielov, sú odpodátané. S odvolaním sa na rozsudok Kretztechnik(5) žalobkyňa uvádza, že vydané akcie slúžia na zvýšenie jej základného imania v prospech jej hospodárskejinnosti vo všeobecnosti. Keďže tátoinnosť pozostáva zo zdaniteľných plnení, ako aj z oslobodených plnení, odpodátanosť sa má podľa článku 17 ods. 5 šiestej smernice vymedziť podľa podielu zdaniteľných plnení na jednej strane a oslobodených plnení na druhej strane.

18. Nemecká vláda tvrdí, že odpodátanie dane zaplatenej na vstupe je povolené iba v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením tichých spoločnstiev priradené k podnikateľskejinnosti žalobkyne. Uvádza, žeasť takto získaného kapitálu je pridelená na oblasti, v ktorých žalobkyňa nevykonáva podnikateľskúinnosť, najmä na finančné podiely v iných spoločnostiach. Nemecká vláda trvá na tom, že rozdelenie dane zaplatenej na vstupe medzi podnikateľskú a nepodnikateľskúinnosť sa má vykonať v súlade s „investičným kľúčom“, to znamená s koeficientom, v súlade s ktorým sa príjmy z kapitálu nadobudnutého získaním atypických tichých spoločníkov vzťahujú na podnikateľskú alebo nepodnikateľskúinnosť.

19. Portugalská vláda tvrdí, že DPH žalobkyne je odpodátaná iba vo vzťahu kasti týkajúcej sa plnení vykonaných v rámci jej podnikateľskejinnosti a v podstate uvádza, že investičný kľúč je v prejednávacom prípade najvhodnejším spôsobom rozdelenia.

20. Vláda Spojeného kráľovstva v podstate uvádza, žeasť vstupov týkajúca sa prevádzkových nákladov spojená sinnosťou žalobkyne, ktorá nie je hospodárskouinnosťou, resp., ktorá sa na takútoinnosť využíva, nepredstavujeasť žiadneho výpočtu odpodatu sumy dane zaplatenej na vstupe, lebo na tútoasť vstupov sa nevzťahuje systém odpodátania a nemala by sa vôbec zohľadňovať. Pokiaľ ide o rozdelenie, vláda Spojeného kráľovstva v podstate tvrdí, že v šiestej smernici nie je upravené, ale patrí do diskrečnej právomoci členských štátov.

21. Podľa názoru Komisie bude uplatnenie predmetných daňových predpisov na podnikateľskúinnosť žalobkyne závisieť od uplatniteľnosti faktorov, ktoré spôsobujú vznik práva na oslobodenie. Zatiaľ čo plnenia súvisiace s cennými papiermi sú oslobodené od platenia DPH, prenájom a leasing nehnuteľností môže byť v prípade potreby zdaniteľný. To vysvetľuje rozdelenieinností žalobkyne na triasti: i) nezdaniteľné plnenia; ii) zdaniteľné, ale oslobodené plnenia; a iii) zdaniteľné plnenia. Vnútroštátnemu súdu teda prináleží, aby v tejto súvislosti vykonal podrobnejšie preskúmanie vzhľadom na okolnosti prípadu, ktorý tento súd prejednáva. Pokiaľ ide o samotné rozdelenie, Komisia uvádza, že objektívnejším spôsobom postupu by bolo použitie investičného kľúča, ktorý by však mal dostatočne odrážať hospodársku skutonosť, a mal by byť preto vypočítaný na každý hospodársky rok.

B – Posúdenie

1. Prvá otázka

22. Vnútroštátny súd považuje za preukázané to, že žalobkyňa vykonáva hospodársku činnosť, ako aj činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou. To znamená, že je potrebné mať na pamäti, že hoci článok 4 šiestej smernice vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, toto ustanovenie sa týka iba činností, ktoré majú hospodársky charakter.(7)

23. V zmysle ustálenej judikatúry nemožno jednoduché nadobudnutie alebo samotnú držbu akcií považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Jednoduché nadobudnutie finančného podielu v iných podnikoch nepredstavuje využívanie majetku na účely trvalého dosahovania príjmu.(8) Ak preto nadobudnutie finančného podielu v iných podnikoch nepredstavuje samo osebe hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice, to isté platí pre opačnú činnosť, najmä predaj finančných podielov v iných podnikoch.(9) Naproti tomu plnenia týkajúce sa cenných papierov môžu patriť do pôsobnosti DPH, sú však od nej oslobodené.(10)

24. Súdny dvor rozhodol, že spoločnosť, ktorá umožňuje vstup spoločníka výmenou za zaplatenie peňažného vkladu, neuskutočňuje vo vzťahu k tejto osobe poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice.(11) K rovnakému záveru dospel Súdny dvor aj pokiaľ ide o vydanie akcií s cieľom získať kapitál.(12)

25. V rozsudku Kretztechnik Súdny dvor uviedol, že spoločnosť, ktorá vydáva nové akcie, sa usiluje zvýšiť svoj majetok získaním dodatočného kapitálu, pričom zároveň uznáva právo nových akcionárov na podiel na takto zvýšenom imaní. Z pohľadu emitenta je cieľom získať prostriedky, nie poskytovať služby. Pokiaľ ide o akcionára, platba súm potrebných na zvýšenie imania nepredstavuje zaplatenie protihodnoty, ale skôr investíciu alebo umiestnenie prostriedkov.(13)

26. Vzhľadom na to, že žalobkyňa sa napriek svojim právam ako akcionár alebo spoločník priamo ani nepriamo nezúčastňuje na riadení(14) spoločností, ktorých finančné podiely nadobúda, má v držbe alebo prevádza, činnosti žalobkyne netreba považovať za hospodársku činnosť.

27. V rozsudku Rompelman/Minister van Financiën Súdny dvor zdôraznil, že systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľov predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty v dôsledku toho zabezpečuje to, že všetky hospodárske činnosti bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že sami osebe podliehajú DPH, sú zdanené úplne neutrálnym spôsobom (zásada neutrality).(15)

28. Z poslednej uvedenej podmienky vyplýva, že aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. V rozsudku Investrand Súdny dvor rozhodol, že „právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie“.(16)

29. V bode 36 rozsudku Kretztechnik Súdny dvor uvádza, že „s prihliadnutím na skutočnosť, po prvé, že vydanie akcií je plnením, ktoré nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice, a po druhé, že toto plnenie uskutočnila spoločnosť Kretztechnik s cieľom zvýšenia jej imania v prospech jej hospodárskej činnosti vo všeobecnosti, je potrebné dospieť k záveru, že výdavky vynaložené na služby prijaté touto spoločnosťou v rámci uvedeného plnenia sú súčasťou prevádzkových nákladov a ako také sú prvkom tvoriacim cenu jej výrobkov. Tieto služby v skutočnosti priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby“.(17)

30. Súdny dvor v bode 37 tohto rozsudku ďalej uvádza, že „z uvedeného vyplýva v súlade s článkom 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice, že Kretztechnik má právo na odpočítanie celej DPH úctovanej pri výdavkoch vynaložených touto spoločnosťou na rozličné služby prijaté v rámci vydania akcií, ku ktorému pristúpila, pod podmienkou, že všetky plnenia uskutočňované touto spoločnosťou pri jej hospodárskej činnosti sú zdaniteľnými plneniami. Zdaniteľná osoba uskutočňujúca zároveň plnenia, pri ktorých je daň odpočítateľná, ako aj plnenia, pri ktorých nie je daň odpočítateľná, môže v súlade s článkom 17 ods. 5 prvým pododsekom šiestej smernice odpočítať len tú časť DPH, ktorá zodpovedá hodnote prvých plnení“. (18)

31. Stotožňujem sa s vnútroštátnym súdom, nemeckou vládou a Komisiou, že situácia žalobkyne je sotva porovnateľná so situáciou v rozsudku Kretztechnik, keď predmetná spoločnosť uskutočňovala len zdaniteľné plnenia na výstupe. (19)

32. V prejednávanej veci Komisia správne poukazuje na to, že keďže žalobkyňa nadobúda, má v držbe a prevádza finančné podiely a iné práva, avšak bez to, aby mala v úmysle systematicky poskytovať služby za protihodnotu, jej činnosť nemá hospodársky charakter, a preto nie je zdaniteľná. V rozsahu, v akom DPH nie je odpočítateľná vo vzťahu k tejto činnosti, pretože táto činnosť nemá hospodársky charakter a nepatrí do pôsobnosti DPH, je odpočítanie dane vylúčené, a to o to viac, že systém DPH sa nevzťahuje na vykonávanú činnosť týkajúcu sa týchto výdavkov. Preto výdavky, ktoré vznikli v rámci vydania akcií a zriadenia atypických tichých spoločností, nemôžu byť považované za prevádzkové náklady, resp. za prvok tvoriaci cenu, ktoré by priamo a bezprostredne súviseli s celkovou hospodárskou činnosťou žalobkyne a vzhľadom na to nemôžu byť považované za odpočítateľné.

33. Z toho vyplýva, že odpočítanie dane zaplatenej na vstupe pri výdavkoch spojených s vydaním finančných podielov nie je odôvodnené, ak takto nadobudnutý kapitál nie je pridelený na hospodársku činnosť žalobkyne. Výdavky spojené s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločností, ktoré je možné prideliť na činnosť žalobkyne, ktorá nie je hospodárskou činnosťou (to znamená výdavky na nadobudnutie, držbu a predaj podielov v iných podnikoch), žalobkyňa neoprávňuje k odpočítaniu dane.

34. Ako zdôrazňuje vnútroštátny súd, žalobkyňa v skutočnosti na rozdiel od situácie v rozsudku Kretztechnik nevykonáva podnikateľskú činnosť, ktorou sa niečo produkuje. Z toho vyplýva, že náklady spojené s vydaním jej akcií neboli prevádzkovými nákladmi, ktoré sa prejavili iba v rámci jej hospodárskej činnosti.

35. Z uvedeného jasne vyplýva, že namiesto toho sa náklady žalobkyne prinajmenším čiastočne prejavili v rámci jej činnosti, ktorá nie je hospodárskou činnosťou. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z pripomienok účastníkov konania je zrejmé, že túto skutočnosť účastníci konania nespochybnili.

36. Ako sa uvádza vyššie v rozsudku Kretztechnik, Súdny dvor dodáva, že zdaniteľná osoba uskutočňujúca zároveň plnenia, pri ktorých je daň odpočítateľná, ako aj plnenia, pri ktorých nie je daň odpočítateľná, môže v súlade s článkom 17 ods. 5 prvým pododsekom šiestej smernice odpočítať len tú časť DPH, ktorá zodpovedá hodnote prvých plnení. (20)

37. Je potrebné dospieť k záveru, že výdavky žalobkyne spojené s vydaním akcií a so zriadením atypických tichých spoločností nemôžu byť považované za náklady, ktoré sú súčasťou prevádzkových nákladov a ako také sú prvkom tvoriacim cenu jej výrobkov, ktoré priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou žalobkyne. (21)

38. Preto ak zdaniteľná osoba vykonáva súasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je

hospodárskou ?innos?ou, odpo?ítanie DPH sa pri výdavkoch spojených s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločstiev umož?uje iba v rozsahu, v akom sú tieto výdavky správne priradené k hospodárskej ?innosti zdanite?nej osoby v zmysle ?lánku 2 ods. 1 šiestej smernice.

2. Druhá otázka

39. Pokia? ide o navrhovanú odpove? na prvú otázku, je takisto potrebné posúdi? druhú otázku, ktorá sa v podstate týka spôsobu rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodársku ?innos? žalobkyne a ?innos? žalobkyne, ktorá nie je hospodárskou ?innos?ou (a ?i sa má na toto rozdelenie *mutatis mutandis* uplatni? ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice).

40. Je potrebné poznamena?, že ?lánok 17 ods. 5 šiestej smernice sa vz?ahuje na plnenia, vo vz?ahu ku ktorým je DPH odpo?ítate?ná (neoslobodené zdanite?né plnenia) a plnenia, vo vz?ahu ku ktorým nie je DPH odpo?ítate?ná (oslobodené zdanite?né plnenia). Z rozsudkov Sofitam, Floridienne a Berginvest, Cibo Participations a EDM je možné vyvodi?, že plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti šiestej smernice, musia by? vylú?ené z výpo?tu odpo?ítate?nej ?iastky v zmysle ?lánkov 17 a 19 šiestej smernice.(22)

41. Ani v ?lánku 17 a ani v ?lánku 19 – a v tejto súvislosti ani v samotnej šiestej smernici – sa však nenachádzajú žiadne ustanovenia, ktoré by sa zaoberali spôsobmi alebo kritériami, ktoré by mali ?lenské štáty používať pri rozdelení dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske ?innosti a ?innosti, ktoré nie sú hospodárskymi ?innos?ami.

42. Vzh?adom na túto medzeru v legislatíve Spolo?enstva, ?i už úmyselnú alebo nie, sa domnievam, že Súdny dvor nemôže vyvodzova? osobitné podmienky týkajúce sa rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe vo vz?ahu k hospodárskymi ?innos?ami a ?innos?ami, ktoré nie sú hospodárskymi ?innos?ami, zo znenia šiestej smernice. Nepovažujem za vhodné, ako uviedla najmä žalobky?a, aby sa ustanovenia šiestej smernice uplat?ovali analogicky alebo *mutatis mutandis*.

43. V dôsledku toho, ke?že sa v šiestej smernici nenachádza nijaké ustanovenie týkajúce sa spôsobu rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske ?innosti a ?innosti, ktoré nie sú hospodárskymi ?innos?ami, je potrebné dospie? k záveru, že ide o otázku, ktoré patrí do diskre?nej právomoci ?lenských štátov.(23)

44. Chcel by som však zdôrazni?, že pri rozdelení dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske ?innosti a ?innosti, ktoré nie sú hospodárskymi ?innos?ami, nie je diskre?ná právomoc ?lenských štátov neobmedzená a ?lenské štáty musia dodržiava? niektoré zásady vyplývajúce zo šiestej smernice, ako ich vykladá judikatúra Súdneho dvora.

45. V tejto súvislosti je potrebné poznamena?, že v prípade týkajúcom sa odlišnej oblasti (konkrétne používania majetku predstavujúceho ?as? imania podniku na súkromné ú?ely), ale podobnej otázky, po tom, ako Súdny dvor uviedol, že šiesta smernica „neobsahuje údaje, ktoré sú potrebné na jednotné a presné definovanie pravidiel na ur?enie sumy úplných nákladov“, rozhodol, že „je potrebné pripusti?, že ?lenské štáty disponujú ur?itou vo?nou úvahou, pokia? ide o tieto pravidlá, pod podmienkou, že zoh?adnia ú?el a umiestnenie predmetného ustanovenia v štruktúre šiestej smernice“.(24)

46. Právo na odpodátanie stanovené v článku 17 a nasl. šiestej smernice je integrálnou súčasťou systému DPH a v zásade ho nie je možné obmedziť. Súdny dvor zastáva jednoznačný názor, že akékoľvek obmedzenie práva na odpodátanie vplýva na úroveň daňového zaťaženia a vo všetkých členských štátoch sa musí uplatňovať rovnakým spôsobom.(25)

47. Je potrebné zvoliť taký spôsob a kritériá, ktoré členské štáty používajú pri rozdelení, aby bolo zabezpečené dodržiavanie cieľov sledovaných šiestou smernicou. Obdobne nesmú byť v rozpore so zásadou daňovej neutrality, na ktorej spočíva spoločný systém DPH zavedený šiestou smernicou, a v rozpore s ktorým je, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú zdaniťné plnenia rovnakého druhu, zaobchádzalo pri vyberaní DPH rozdielne.(26)

IV – Návrh

48. Vzhľadom na to navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Niedersächsische Finanzgericht, takto:

1. Ak zdaniťná osoba vykonáva súasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, odpodátanie dane zaplatenej na vstupe sa pri výdavkoch spojených s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločností umožňuje iba v rozsahu, v akom sú tieto výdavky správne priradené k hospodárskej činnosti zdaniťnej osoby v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 77/388/EHS.

2. Spôsob rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, je otázkou patriacou do diskrečnej právomoci členských štátov. Pri výkone tejto diskrečnej právomoci musia členské štáty zabezpečiť najmä dodržiavanie zásady daňovej neutrality.

1 – Jazyk prednesu: angličtina.

2 – Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

3 – V článku 17 ods. 5 sa ďalej stanovuje: „členské štáty však majú právo: a) splnomocniť daňovníka [zdaniťnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil pomernú časť za každú oblasť svojej podnikateľskej činnosti s tým, že za každý sektor bude vedený samostatný účet, b) nútiť daňovníka [zdaniťnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedol samostatné účty za každý sektor, c) splnomocniť alebo nútiť daňovníka [zdaniťnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby robil odpodet dane z pridanej hodnoty na základe použitia všetkého alebo časti tovarov a služieb, d) splnomocniť alebo nútiť daňovníka [zdaniťnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby robil odpodet podľa pravidiel uvedeného v prvom pododseku v súvislosti s tovarmi a službami použitými pri tu definovaných plneniach, e) v prípade, keď ide o daň z pridanej hodnoty, ktorá sa daňovníkovi [zdaniťnej osobe – *neoficiálny preklad*] neodpočíta, táto je nesignifikantná a treba ju považovať za nulu.“

4 – BGBl. I, 1979, s. 1953.

5 – Rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357.

6 – Nemyslím si, že na účely DPH je potrebné rozlišovať medzi „podnikateľskou činnosťou“ a „hospodárskou činnosťou“. Pri tomto posúdení používam iba pojem „hospodárska činnosť“, ktorý používa šiesta smernica.

7 – Pozri rozsudok z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 47 a tam citovanú judikatúru. V tomto zmysle pozri takisto rozsudok Kretztechnik, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 18. Súdny dvor takisto rozhodol, že pojem „hospodárske činnosti“ je, pokiaľ ide o jeho povahu, objektívny v tom zmysle, že činnosť sa posudzuje samostatne a bez ohľadu na jej účel a výsledky. Pozri okrem iného rozsudok z 21. februára 2006, University of Huddersfield, C-223/03, Zb. s. I-1751, bod 47 a citovanú judikatúru.

8 – Pozri rozsudok z 21. októbra 2004, BBL, C-8/03, Zb. s. I-10157, bod 38.

9 – Pozri rozsudok z 26. júna 2003, KapHag, C-442/01, Zb. s. I-6851, bod 40.

10 – Pozri okrem iného rozsudok BBL, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 36 až 41 a tam citovanú judikatúru.

11 – Rozsudok KapHag, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 43.

12 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 25.

13 – Tamže, bod 26.

14 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663.

15 – Rozsudok zo 14. februára 1985, 268/83, Zb. s. 655, bod 19. Pozri tiež rozsudok z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24 a citovanú judikatúru.

16 – Rozsudok z 8. februára 2007, Investrand, C-435/05, Zb. s. I-1315, bod 23 a citovaná judikatúra.

17 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 36 a tam citovaná judikatúra.

18 – Tamže, bod 37 a citovaná judikatúra.

19 – Tamže. To znamená, že v tomto konaní spoločnosť Kretztechnik zvýšila základné imanie konajúc vo vlastnom mene ako zdaniteľná osoba. Z toho dôvodu bola DPH na vstupe týkajúca sa prevádzkových nákladov na celú hospodársku činnosť spoločnosti Kretztechnik odpočítateľná úplne. Pozri, pokiaľ ide o nedávnejší rozsudok Súdneho dvora, rozsudok Investrand, už citovaný v poznámke pod čiarou 16.

20 – Rozsudok Kretztechnik, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 37 a tam citovaná judikatúra.

21 – Tamže, bod 36.

22 – Rozsudky z 22. júna 1993, Sofitam/Ministre chargé du Budget, C-333/91, Zb. s. I-3513, body 13 a 14; zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, Zb. s. I-9567, výrok; *Cibo Participations*, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 44, a *EDM*, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 54. V rozsudku *Floridienne a Berginvest* napríklad Súdny dvor rozhodol, že článok 19 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že z menovateľa zlomku používaného na výpočet odpočítateľných častí je nutné vylúčiť: dividendy platené dcérskymi spoločnosťami ich holdingovej spoločnosti, ktorá je zdaniteľnou osobou, pokiaľ ide o iné činnosti, pričom táto holdingová spoločnosť poskytuje uvedeným dcérskym spoločnostiam služby riadenia.

23 – V tejto súvislosti môžem poznamenať, že už v rozsudku *Cibo Participations* Komisia vo svojich žalobných návrhoch uviedla, že keďže sa v článku 17 šiestej smernice neuvádza žiadne ustanovenie vo vzťahu k plneniam vyplývajúcim z hospodárskej činnosti, ktoré nepatria do pôsobnosti smernice, práve členskému štátu prináleží, aby stanovil spôsob, akým je odpočítanie zakázané. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl k rozsudku *Cibo Participations*, už citovanému v poznámke pod čiarou 14, bod 31.

24 – Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 28. Pozri tiež rozsudok z 1. februára 1977, *Verbond nederlandse ondernemingen/Inspecteur der invoerrechten en accijnzen*, 51/76, Zb. s. 113, body 16 a 17.

25 – Pozri najmä rozsudok zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18 a citovanú judikatúru. Pozri takisto dvanásť odôvodnenie šiestej smernice.

26 – Pozri rozsudky zo 16. septembra 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Zb. s. I-8379, body 23 a 24, a z 8. decembra 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 39.