

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 13. prosince 2007(1)

Věc C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

proti

Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Højesteret (Dánsko)]

„DPH – Odpočitatelný podíl – Prodej vozidel leasingové společnosti po skončení nájemních smluv – Pojem ‚investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku‘ “

1. Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce je určení, jaké nároky na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) má leasingová společnost, která vykonává dvojí činnost, a sice jednak leasing vozidel, a jednak poskytování finančních služeb.
2. Jelikož pouze první z těchto činností podléhá DPH, dotčená společnost si může daň, kterou zaplatila při pořízení zboží a služeb nezbytných pro výkon své podnikatelské činnosti, odpočítat pouze poměrně k výši obrátu svých zdanitelných činností ve vztahu ke svému celkovému obrátu.
3. Ve věci v původním řízení se jedná o to, zda musí být při výpočtu odpočitatelného podílu vzata v úvahu výše obrátu odpovídající prodeji vozidel po skončení pronájmu.
4. Tato otázka vychází ze skutečnosti, že článek 19 šesté směrnice Rady 77/388/EHS(2), který upravuje způsob výpočtu tohoto podílu, ve svém odstavci 2 stanoví, že z výpočtu odpočitatelného podílu se vyloučuje výše obrátu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku.
5. Předkládající soud se tak Soudního dvora táže, zda pojem „investiční majetek“ uvedený v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být chápán tak, že zahrnuje majetek, který leasingová společnost pořídí se záměrem jej pronajímat a poté jej po skončení leasingové smlouvy opět prodat.
6. V tomto stanovisku vysvtlím, že tento pojem musí být podle mého názoru chápán tak, že nezahrnuje majetek, který společnost pořídí se záměrem jej pronajímat a poté jej opět prodat, jelikož prodej tohoto majetku po skončení pronájmu je nedílnou součástí běžné hospodářské

řinnosti této společnosti.

I – Právní rámec

A – Šestá směrnice

7. DPH je spotřební daň, která se uplatňuje zpravidla na zboží a služby. Systém DPH ve Společenství spočívá v tom, že se na zboží a služby uplatní daň přesně poměrná k jejich ceně, jež je splatná při každém plnění uskutečněném v rámci výrobního nebo distribučního cyklu a jež zatěžuje pouze konečného spotřebitele.

8. Za účelem umožnit osobám povinným k dani, které zajišťují její výběr, aby nenesly toto zatížení, zavádí šestá směrnice mechanismus odpochtu určený k zajištění „neutrality“ daně ve vztahu k nim. Osoby povinné k dani si tak mohou od daně, kterou vybraly od svých zákazníků a kterou jsou povinny odvést členskému státu, odpochtat DPH, kterou na vstupu při nabytí zboží a služeb nezbytných pro výkon své podnikatelské činnosti samy uhradily.

9. Nárok na odpochet však předpokládá, že osoba povinná k dani používá toto zboží nebo tyto služby pro činnosti, které samy podléhají DPH. Šestá směrnice obsahuje několik ustanovení, jejichž cílem je zajistit uplatnění tohoto systému, pokud osoba povinná k dani používá totéž zboží nebo tutéž službu jak pro své zdanitelné činnosti, tak pro své činnosti osvobozené od daně. Tato ustanovení provádějí cíl vyjádřený ve dvanáctém bodě odvodnění šesté směrnice, podle kterého pravidla pro odpochet daně musejí být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí, a výše odpochtu daně musí být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem.

10. Článek 17 odst. 5 šesté směrnice tak stanoví, že pokud osoba povinná k dani používá zboží a služby jak pro zdanitelná plnění, u nichž je DPH odpochitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpochitatelná není, je odpochitatelný jen podíl DPH připadající na hodnotu prvního druhu plnění. Podle téhož článku se tento podíl stanoví v souladu s článkem 19 šesté směrnice pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

11. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice stanoví:

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

– v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je daň z přidané hodnoty odpochitatelná [...], bez daně z přidané hodnoty,

– ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není daň z přidané hodnoty odpochitatelná, bez daně z přidané hodnoty [...]

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

12. Článek 19 odst. 2 šesté směrnice, který je středem pozornosti v tomto řízení o předběžné otázce, stanoví následující:

„Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpovídatelného podílu vyloučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vyloučuje výše obratu 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 odpovídatelného podílu.“

13. Článek 20 šesté směrnice stanoví pravidla týkající se opravy odpote. Uvedený článek stanoví:

„1. Povodní odpote se opraví postupy stanovenými členskými státy [...]

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let v etně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpote daně v následujících letech a nárokem na odpote daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

[...]

U nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

3. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro kterou její hospodářskou činnost. [...]

4. Pro účely použití odstavců 2 a 3 mohou členské státy:

– vymezit obsah pojmu investiční majetek

[...]

5. Jestliže by v některém členském státě byly důsledky používání odstavců 2 a 3 zanedbatelné, nemusí tento členský stát s výhradou konzultací [Výboru pro DPH] tyto odstavce použít s ohledem na celkový daňový dopad v dotyčném členském státě a na zamezení nadbytečné administrativy za podmínky, že nebude narušena hospodářská soutěž.

[...]“

B – *Vnitrostátní právo*

14. Článek 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 1 a 2 šesté směrnice byly do dánského práva provedeny čl. 38 odst. 1 zákona ze dne 18. května 1994. Tento článek zní následovně:

„V případě zboží a služeb, které zaregistrovaný podnik využívá pro potřeby podniku jak pro účely zakládající nárok na odpote podle článku 37, tak pro další účely, lze provést odpote vzhledem k této části daně, která odpovídá obratu, jehož bylo dosaženo částí činnosti podléhající registraci. Při výpočtu obratu se z jeho výše vyloučuje částka obratu připadající na dodávky investičního majetku využívaného pro potřeby podniku. Za investiční majetek se považují stroje, zařízení a ostatní provozní prostředky, jejichž prodejní cena (bez daně stanovené tímto zákonem) překračuje 50 000 DKK [od roku 1996 75 000 DKK] [...]“

II – Skutkové okolnosti sporu v p?vodním ?ízení

15. Spole?nost BG Erhvervsfinans A/S(3), jejímiž právními nástupkyn?mi jsou spole?nosti Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S, vykonávala v letech 1995 až 1998 rozsáhlou ?innost leasingu ve form? pronájmu s následným prodejem, p?edevším vozidel. Poskytovala rovn?ž finan?ní služby.

16. ?innost leasingu spo?ívala v pronájmu vozidel na dobu zpravidla 36 m?síc?, poté v prodeji t?chto vozidel po skon?ení pronájmu. P?edpokládaný obrat z tohoto prodeje byl p?i stanovení nájemného vzat v úvahu, p?i?emž po?ízení a prodej uvedených vozidel byly organizovány profesionálním a systematickým zp?sobem. V roce 1998 tak Erhvervsfinans pronajala 4 500 vozidel, z nichž více než 600 prodala.

17. Pronájem vozidel a jejich prodej p?edstavují ?innosti, které podléhají DPH. Naproti tomu finan?ní služby jsou od této dan? v souladu s ?l. 13 ?ástí B písm. d) šesté sm?rnice osvobozeny.

18. V letech 1995 až 1998 Erhvervsfinans vynaložila obecné náklady na své podnikatelské prostory, kancelá?ský nábytek, po?íta?ové vybavení, telefon, kontrolu ú?etnictví atd., ze kterých odvedla DPH. V d?sledku toho si výši nároku na odpo?et z této dan? musela vypo?ítat v souladu s ustanoveními ?l. 17 odst. 5 a ?l. 19 odst. 2 šesté sm?rnice.

19. V rámci tohoto výpo?tu zahrnula Erhvervsfinans do svého ro?ního obratu obrat vyplývající z prodeje vozidel, jelikož m?la za to, že tento prodej musí být považován za b?žný prodej zboží.

20. Rozhodnutím ze dne 17. listopadu 1999 rozhodly dánské da?ové orgány, že vozidla prodaná po skon?ení pronájmu musejí být považována za „investi?ní majetek, který osoba povinná k dani využila pro pot?eby svého podniku“, takže obrat vyplývající z jejich prodeje musí být vylou?en z odpo?itatelného podílu. Toto rozhodnutí m?lo za následek snížení tohoto podílu.

21. Erhvervsfinans uvedené rozhodnutí napadla u Landsskatteret, který její žalob? vyhov?l. Tento soud se domníval, že pronajatá vozidla se po?izují se zám?rem jejich pronájmu a poté jejich prodeje po skon?ení doby pronájmu t?etí osob? nebo p?ípadn? nájemci. Uvedený soud z toho vyvodil, že prodej pronajatých vozidel musí být považován za p?irozenou sou?ást podnikání Erhvervsfinans, takže tato vozidla nelze kvalifikovat jako „investi?ní majetek“ ve smyslu ?l. 19 odst. 2 šesté sm?rnice.

22. Skatteministeriet (ministerstvo financí) se proti tomuto rozhodnutí odvolalo k Østre Landsret, který, maje za to, že pronajatá vozidla jsou investi?ním majetkem ve smyslu výše uvedeného ustanovení, prohlásil toto odvolání za opodstatné.

23. Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S, které se staly právními nástupkyn?mi Erhvervsfinans, podaly proti tomuto rozhodnutí Østre Landsret opravný prostředek k Højesteret.

24. V této souvislosti se Højesteret rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být výraz ‚investi?ní majetek, který osoba povinná k dani využila pro pot?eby svého podniku,‘ uvedený v ?l. 19 odst. 2 [šesté sm?rnice] vykládán tak, že zahrnuje majetek, který leasingová spole?nost po?izuje jednak za ú?elem jej pronajímat, a jednak za ú?elem jej po skon?ení leasingových smluv prodat?“

III – Analýza

25. Svou předběžnou otázkou se předkládající soud táže, zda musí být obrat vyplývající z běžného prodeje majetku, jako jsou vozidla pronajatá Erhvervsfinans, zahrnut do výpočtu odpovídatelného podílu, či nikoliv.
26. O co jde v odpovědi na tuto otázku, se jeví zcela jasně. Pokud Soudní dvůr bude toho názoru, že tento obrat musí být do tohoto výpočtu zahrnut, připočte se do itatele a jmenovatele zlomku pro výpočet tohoto podílu, což má za následek zvýšení výsledného čísla, a tudíž nároku osoby povinné k dani na odpovět.
27. Dánská vláda, jež je proti takovému řešení, se domnívá, že majetek, který leasingová společnost pořídí se záměrem jej pronajímat a poté jej opět prodat, musí být považován za „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku,“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice z následujících důvodů.
28. Podle této vlády musí být toto ustanovení vykládáno ve vzájemném spojení s čl. 20 odst. 4 šesté směrnice, podle kterého mohou členské státy vymezit pojem „investiční majetek“. Tento pojem tak musí mít stejný obsah v celé této směrnici, jak potvrzuje odkaz v čl. 19 odst. 2 poslední větě na čl. 20 odst. 5 této směrnice. Členské státy tak mohou vymezit pojem „investiční majetek“ jak v rámci článku 19, tak v rámci článku 20 uvedené směrnice.
29. Tento závěr potvrzuje podle dánské vlády rozsudek ze dne 1. února 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(4), v němž Soudní dvůr podal výklad pojmu „investiční majetek“ uvedeného v článku 17 druhé směrnice Rady 67/228/EHS(5). Soudní dvůr rozhodl, že určujícími kritérii tohoto pojmu jsou dlouhodobé používání dotčeného majetku, jakož i pravidla odpisů jeho pořizovacích nákladů a že členské státy disponují při vymezení obsahu každého z těchto kritérií určitým prostorem pro uvážení.
30. Dánská vláda tvrdí, že pronajatá vozidla dotčená ve věci v původním řízení odpovídají uvedeným kritériím. Rovněž uvádí, že není třeba dále rozlišovat mezi tímto investičním majetkem a obchodním majetkem, jak požadují *Nordania Finans A/S* a *BG Factoring A/S*.
31. Konečně, uvedená vláda tvrdí, že její postoj je v souladu s cílem čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, jakož i s právními pracemi, které vedly k přijetí tohoto ustanovení.
32. Cílem čl. 19 odst. 2 šesté směrnice je tak zajistit, aby odpovídatelný podíl nebyl zkreslen prodejem aktiv s vysokou hodnotou a trvalou povahou. I když již v okamžiku nákupu těchto aktiv bylo rozhodnuto, že po svém využití budou prodány, může zahrnutí kupní ceny do výpočtu odpovídatelného podílu tento podíl zkreslit.
33. Prodeje těchto aktiv jsou samostatnými plněními, které v porovnání s běžným provozem zatěžují podnikové zdroje jen v omezené míře. Pokud by byla do výpočtu odpovídatelného podílu zahrnuta jakožto kupní cena vysoká částka poté, co se dotčená položka aktiv v podniku používala po několik let, došlo by ke zkreslení odpovídatelného podílu, jelikož hodnota prodeje neodráží skutečný vztah tohoto plnění ke zdrojům tohoto podniku.
34. Co se týče právních prací k čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, ukazují, že záměrem Komise Evropských společenství bylo právo vyloučit všechny položky obratu vztahující se k investičnímu majetku bez ohledu na to, zda je prodej investičního majetku součástí podnikatelské činnosti, kterou osoba povinná k dani běžně vykonává.
35. Tento závěr nesdílím. Podobně jako žalobkyně ve sporu v původním řízení a Komise jsem toho názoru, že se pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby

svého podniku,“ uvedený v ?l. 19 odst. 2 šesté sm?rnice, nevztahuje na majetek nabytý podnikem se zám?rem jej pronajímat a poté jej prodat, pokud prodej po skon?ení nájemních smluv je nedílnou sou?ástí b?žné hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani.

36. Sv?j postoj zakládám na struktu?e systému odpo?tu, jehož sou?ástí toto ustanovení je, jakož i na ú?elu tohoto ustanovení.

37. Úvodem je t?eba poukázat na to, že zn?ní pojmu „investi?ní majetek, který osoba povinná k dani využila pro pot?eby svého podniku,“ uvedené v ?l. 19 odst. 2 šesté sm?rnice, neumož?uje na otázku p?edkládajícího soudu odpov?d?t.

38. Je rovn?ž nesporné, že pojem „investi?ní majetek“ není vymezen ani v tomto ?látku, ani v jiném ustanovení šesté sm?rnice.

39. ?lánek 20 odst. 4 této sm?rnice sice stanoví, že ?lenské státy mohou pro ú?ely použití odstavc? 2 a 3 téhož ?látku vymezit obsah pojmu „investi?ní majetek“. Nicmén? na rozdíl od dánské vlády se domnívám, že odkaz v ?l. 19 odst. 2 t?etí v?t? šesté sm?rnice na ustanovení ?l. 20 odst. 5 této sm?rnice neumož?uje vykládat ?l. 20 odst. 4 uvedené sm?rnice v rozporu s jeho zn?ním.

40. Pouze pro ú?ely použití odstavc? 2 a 3 ?látku 20 šesté sm?rnice, který se týká opravy odpo?t?, totiž p?iznává odstavec 4 tohoto ?látku každému ?lenskému státu možnost vymezit pojem „investi?ní majetek“. Tuto možnost tedy nelze rozši?ovat na ?lánek 19 šesté sm?rnice, který se týká výpo?tu odpo?itatelného podílu, aniž by bylo pop?eno jasné a p?esné zn?ní ?l. 20 odst. 4 této sm?rnice.

41. Takové rozší?ení dosahu posledn? uvedeného ustanovení by bylo rovn?ž v rozporu s cílem sledovaným ?lánkem 19 šesté sm?rnice, jak je vyjád?en ve dvanáctém bod? od?vodn?ní této sm?rnice, podle kterého musí být výše odpo?tu dan? vypo?ítávána ve všech ?lenských státech obdobným zp?sobem.

42. Mimoto právo ?lenských stát? vymezit pojem „investi?ní majetek“ v systému opravy odpo?t?, stanovené v ?látku 20 šesté sm?rnice, není zbaveno užite?ného ú?inku, ba ani zpochybn?no skute?ností, že pojem „investi?ní majetek“ uvedený v ?látku 19 téže sm?rnice musí mít samostatný a jednotný obsah v celém Evropském spole?enství.

43. ?lánek 20 šesté sm?rnice má totiž za cíl umožnit opravu nep?esností p?i výpo?tu odpo?t?, kterých osoba povinná k dani využila. Tento ?lánek se použije zejména tehdy, pokud po podání da?ového p?iznání nastaly zm?ny skute?ností, které byly p?vodn? vzaty v úvahu pro stanovení výše odpo?t?(6). Tak tomu m?že být nap?íklad tehdy, pokud osoba povinná k dani, která nabyla majetek pro výkon zdanitelné ?innosti a která odpo?etla celou DPH, kterou se zdanilo nabytí tohoto majetku, používá pozd?ji tento majetek zcela nebo z?ásti pro ?innost, která je od dan? osvobozena.

44. Pravd?podobnost této zm?ny v ú?elu použití majetku je vyšší v p?ípad? investi?ního majetku, jelikož tento majetek je ur?en k použití osobou povinnou k dani po n?kolik let. Práv? proto se v ?látku 20 šesté sm?rnice zavádí v souvislosti s ním systém zvláštní opravy.

45. Ve svém odstavci 2 tak stanoví, že p?vodn? provedený odpo?et m?že být opraven b?hem období p?ti let, pokud jde o movitý investi?ní majetek, a nejvýše dvaceti let, pokud jde o nemovitosti. Vymezuje rovn?ž podmínky pro výpo?et této opravy. Ve svém odstavci 3 rovn?ž upravuje p?ípad, kdy je dot?ený investi?ní majetek vy?at ze jm?ní osoby povinné k dani p?ed uplynutím daného období, tím zp?sobem, že nahrazuje ro?ní opravu jednorázovou opravou

založenou na domněnce používání tohoto majetku po zbývajícím období.

46. S ohledem na argumentaci dánské vlády lze předpokládat, že v ustanoveních vnitrostátního práva týkajících se opravy odpot, přijatých k provedení článku 20 šesté směrnice, je majetek, jako jsou vozidla pořízená osobou povinnou k dani, posuzován jako investiční majetek. Tato kvalifikace, která se použije při opravě odpot, není zpochybněna skutečností, že se do výpočtu odpotitelného podílu, stanoveného v článku 19 uvedené směrnice, zahrne obrat vztahující se k běžnému prodeji vozidel po skončení jejich pronájmu.

47. Skutečnost, že vozidla pořízená za účelem jejich pronájmu a následného prodeje v rámci běžné činnosti osoby povinné k dani jsou vyloučena z pojmu „investiční majetek“, uvedeného v článku 19 šesté směrnice, totiž nebrání tomu, aby dánské daňové orgány mohly přistoupit k opravě odpot DPH s ohledem na vozidla pořízená osobou povinnou k dani, pokud by se ukázalo, že tato vozidla po dobu své přítomnosti v podniku a oproti tomu, co bylo předvídáno v době jejich pořízení, již nejsou zcela používána pro leasingovou činnost, jež podléhá dani, nýbrž pro činnost od daně osvobozenou.

48. Jinými slovy, skutečnost, že vozidla pořízená za účelem jejich pronájmu a následného prodeje v rámci běžné činnosti osoby povinné k dani jsou vyloučena z pojmu „investiční majetek“, uvedeného v článku 19 šesté směrnice, nemá vliv na jejich kvalifikaci jako „investiční majetek“ ve smyslu článku 20 této směrnice, co se týče vozidel, u kterých došlo ke změně používání.

49. Konečně otázka uplatnění opravy odpot na vozidla pořízená osobou povinnou k dani za účelem jejich pronájmu a následného prodeje po skončení pronájmu *a priori* nevystává, jelikož tato vozidla byla používána osobou povinnou k dani pouze pro výkon činnosti, jež podléhá dani.

50. Z toho plyne, že systém opravy odpot stanovený v článku 20 šesté směrnice a právo členských států vymezit obsah pojmu „investiční majetek“ v rámci tohoto systému nejsou narušeny skutečností, že pojem „investiční majetek“, uvedený v článku 19 šesté směrnice, musí být ve Společenství vykládán autonomním a jednotným způsobem.

51. Stejně tak možnost daná členským státům v čl. 19 odst. 2 poslední větě šesté směrnice zahrnout do výpočtu odpotitelného podílu výnos z prodeje investičního majetku, pokud využijí možnost stanovenou v čl. 20 odst. 5 této směrnice, není podle mého názoru s mou analýzou v rozporu.

52. Toto ustanovení totiž stanoví možnost odchýlit se od pravidla, podle kterého není obrat z prodeje investičního majetku vzat v úvahu při výpočtu odpotitelného podílu. Neumožňuje rozšířit působnost čl. 19 odst. 2 první a druhé větě šesté směrnice, který uvádí plně, jejichž výnos musí být z výpočtu odpotitelného podílu vyloučen.

53. Konečně jsem na rozdíl od dánské vlády toho názoru, že výklad pojmu „investiční majetek“ uvedeného v článku 17 druhé směrnice, podaný Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, není pro odpověď na přezkoumávanou otázku rozhodný.

54. Tento výklad může být sice použitelný v rámci článku 19 šesté směrnice s ohledem na společné body, které toto ustanovení s článkem 17 druhé směrnice spojují. Tento článek 17 totiž stanovil, že členské státy mají možnost „vyloučit [...] investiční majetek“ z režimu odpot stanoveného v článku 11 druhé směrnice, podle kterého měla každá osoba povinná k dani nárok na odpočet daně odvedené na vstupu ve vztahu ke zboží a službám, které pořídila pro potřeby svého podniku.

55. §lánek 17 druhé sm?rnice, podobn? jako §lánek 19 šesté sm?rnice, tak stanovil podmínky, za kterých musel být investiční majetek vzat v úvahu v režimu odpotu určeného k zajištění neutrality systému DPH v?i osob? povinné k dani(7). V žádosti o výklad pojmu „investiční majetek“ podané Soudnímu dvoru ve v?ci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, se nicmén? jednalo o naprosto jinou problematiku než v tomto řízení.

56. V uvedené v?ci byl totiž předkládající soud konfrontován s nizozemskou právní úpravou přijatou na základ? §lánu 17 druhé sm?rnice, kterou Nizozemské království stanovilo, že lze odpotit pouze 67 % DPH odvedené při pořízení „provozních prostředků“. Nizozemská vláda, jak vyplývá z d?vodové zprávy k této právní úprav?, tak chtěla z nároku na odpotet vylou?it veškerý majetek používaný pro provoz podniku, včetně drobného vybavení, tím, že ho zahrnula do pojmu „provozní prostředky podniku“.

57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, domnívaje se, že pojem „provozní prostředky podniku“ je širší než pojem „investiční majetek“, uvedený v §lánu 17 druhé sm?rnice, odpotetl DPH odvedenou při pořízení sponek na dopisy a pozvánky na ú?ast na zasedání s odpov?dním lístkem.

58. Předkládající soud se tedy zabýval otázkou, zda m?l být tento majetek považován za investiční majetek, který lze z nároku na odpotet vylou?it, ?i nikoliv. Za tímto ú?elem požádal Soudní dv?r, aby rozhodl, zda se má tento pojem chápat tak, že se vztahuje na majetek, jehož poizovací náklady nejsou v ú?etnictví vedeny jako běžné výdaje, avšak jsou rozloženy na více než jedno ú?etní období.

59. Soudní dv?r v tomto kontextu odpov?dl, že pojem „investiční majetek“ „se týká majetku, který se, pokud je používán pro ú?ely hospodářské činnosti, vyznačuje svou stálou povahou a hodnotou, které způsobují, že poizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více ú?etních období“(8). V této souvislosti rovněž dodal, že členské státy požívají určitého prostoru pro uvážení, co se týče požadavků, které musejí být splněny, pokud jde o trvalost a hodnotu tohoto majetku, jakož i o použitelná pravidla odpis?(9).

60. Ve výše uvedeném rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* se tedy jednalo o to, aby bylo předkládajícímu soudu umožněno stanovit, zda lze kancelářské potřeby s nízkou hodnotou považovat za investiční majetek, který lze vylou?it z nároku na odpotet DPH stanoveného druhou sm?rnicí. V tomto rozsudku nebyl Soudní dv?r konfrontován s majetkem, který je jako ve v?ci v původním řízení poizován za ú?elem jeho pronájmu na určitou dobu a poté po skončení pronájmu zpravidla prodáván.

61. Jinými slovy, vozidla poizovaná podnikem pro výkon jeho podnikatelské činnosti sice představují na základ? kritérií vytýčených Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* investiční majetek ve smyslu §lánu 19 šesté sm?rnice, avšak z těchto kritérií nelze vyvodit, že tato vozidla do této kvalifikace spadají i tehdy, když je jejich prodej po skončení nájemních smluv nedílnou součástí pravidelné činnosti osoby povinné k dani.

62. Práv? proto se domnívám, že výklad pojmu „investiční majetek“ podaný Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* neumožňuje na otázku položenou Højesteret odpov?dt.

63. Vzhledem k tomu, že v obsahu šesté sm?rnice ani v judikatuře nelze nalézt sm?rodatné údaje, je třeba v souladu s ustálenou judikaturou určit smysl a dosah tohoto pojmu pro vyřešení sporu v původním řízení s ohledem na systematiku systému odpotu, jehož je tento pojem

součástí, jakož i na účel tohoto systému(10).

64. V souladu s ustálenou judikaturou smůje režim odpůt? zavedený šestou smůnicí k zajištění neutrality společného systému DPH. Cílem tohoto režimu je tak zcela zprostit osobu povinnou k dani DPH, kterou odvedla v rámci svých ěinností, které této dani samy podléhají(11).

65. Pokud osoba povinná k dani pořizuje zboží a služby pro výkon jak zdanitelných ěinností, tak i ěinností od dan? osvobozených, ?l. 17 odst. 5 a ?lánek 19 šesté smůnice mají za cíl umožnit osob? povinné k dani, která pořizuje zboží nebo služby pro výkon zdanitelných ěinností a zároveň i ěinností osvobozených od dan?, odeřist v plném rozsahu řást DPH zatřžující pořizení tohoto zboží nebo třchto služeb, která by mřla odpovídat pomřru, ve kterém jsou používány pro účely zdanitelných ěinností.

66. Zavedením systému odpůitatelného podílu v ?l. 17 odst. 5 a ?látku 19 šesté smůnice zákonodárce Spoleěnství předpokládal, že míra, v jaké se toto zboží a tyto služby urěné k smíšenému použití využívají pro zdanitelné ěinnosti a ěinnosti od dan? osvobozené, je úmřrná obratu každé z třchto dvou kategorií ěinností.

67. ?lánek 19 odst. 1 šesté smůnice tak stanoví, že odpůitatelný podíl DPH, kterou bylo pořizení tohoto zboží a služeb zdaněno, je dán zlomkem, který má v řitateli obrat vztahující se ke zdanitelným plněním a ve jmenovateli celkový obrat.

68. Vylouěení obratu vztahujícího se k prodeji „investiěního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potěby svého podniku“, stanovené v ?l. 19 odst. 2 šesté smůnice, má tedy svřj dřvod. Výnos z prodeje tohoto majetku musí být z uvedeného výpořtu vylouěen, nebo? tento prodej má v zásad? výjimeěný nebo přinejmenším neobvyklý charakter. V dřsledku toho není vyžadováno, aby byly zboží a služby urěné k smíšenému použití využívány zpřsobem úmřrným obratu, který vytváří. Zahrnutím tohoto obratu do výpořtu odpůitatelného podílu by se tudřž zkreslil výsledek tohoto výpořtu v tom smyslu, že by již neodrážel míru, v jaké se zboží a služby urěné k smíšenému použití využívají na zdanitelné ěinnosti a ěinnosti od dan? osvobozené.

69. Tuto analýzu potvrzuje rozsudek ze dne 11. řervence 1996, Régie dauphinoise(12), ve kterém Soudní dvřr vysvřtlil dřvody, pro které ?l. 19 odst. 2 šesté smůnice rovnřž stanoví, že z výpořtu odpůitatelného podílu se vylouěje výše obratu vztahující se k přiležitostným finaněním operacím a operacím s nemovitostmi. Soudní dvřr uvedl, že kdyby mřly být do uvedeného jmenovatele zahrnuty veřkeré výnosy finaněních operací osoby povinné k dani, které souvisejí se zdanitelnými plněními, a to i v přípád?, že dosažení takových výnos? nepředpokládá řádné použití zboží nebo služeb podléhajících DPH, nebo předpokládá pouze jejich velmi omezené použití, byl by výpořet odpůitu zkreslený.

70. Vylouěení obratu vztahujícího se k prodeji investiěního majetku, jakož i obratu dosaženého z přiležitostných operací jsou tedy opodstatněná tím, že tyto operace nejsou součástí běžné ěinnosti osoby povinné k dani.

71. Jak zdřrazřují žalobkyně ve sporu v přvodním řízení, toto odřvodnění bylo ostatně jasně vyjádřeno v dřvodové zprávě k návrhu šesté smůnice Rady předložené Komisí dne 29. řervna 1973(13).

72. Pojem „investiění majetek“ uvedený v ?látku 19 šesté smůnice tedy nesmí zahrnovat majetek, jehož pořizení a poté prodej jsou nedílnou součástí běžné ěinnosti osoby povinné k dani, která podléhá DPH. Pokud totiž jsou toto pořizení a tento prodej součástí běžné ěinnosti, vyžadují, aby byly zboží a služby nabyté osobou povinnou k dani používány pro výkon jejích zdanitelných ěinností. Obrat vztahující se k prodeji tohoto majetku tedy musí být vzat v úvahu př

výpořtu odpovídatelného podílu, tak aby tento výpočet mohl odrážet pravidelné činnosti osoby povinné k dani, a tím i míru, v jaké se zboží a služby určené k smíšenému použití využívají pro zdanitelné činnosti. V opačném případě by tato míra používání neumožňovala osobě povinné k dani dosáhnout vrácení DPH, na kterou má nárok, a cíle neutrality systému DPH ve Společenství by nebylo dosaženo.

73. Ve věci v předvodním řízení vyplývá z údajů poskytnutých předkládajícím soudem, že pořízení a prodej vozidel daných do pronájmu bylo organizováno profesionálním a systematickým způsobem a že předpokládaný výnos z prodeje byl vzat v úvahu při stanovení výše nájemného. Z toho plyne, že prodej těchto vozidel nemá charakter příležitostné činnosti, nýbrž byl běžnou a pravidelnou činností. Počet vozidel, které Erhvervsfinans prodala v roce 1998, jak uvádí Komise, tuto analýzu potvrzuje.

74. Za těchto podmínek se jeví nesporné, že obecné náklady vynaložené tímto podnikem na podnikatelské prostory, kancelářský nábytek, počítačové vybavení, telefon, kontrolu účtů atd. sloužily i k uskutečnění těchto prodejů. Jeví se tedy opodstatněné, že se obrat vztahující se k těmto prodejům vezme v úvahu při výpořtu odpovídatelného podílu, aby byla osoba povinná k dani skutečně zbavena té části DPH, která zatěžuje obecné náklady, které sloužily k výkonu této zdanitelné činnosti.

75. Z tohoto důvodu navrhuji na přezkoumávanou otázku odpovědět, že pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku,“ uvedený v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán tak, že nezahrnuje majetek, který leasingová společnost používá, aby jej pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedeného majetku při skončení nájmu nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku.

IV – Závěry

76. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji na předložnou otázku položenou Højesteret odpovědět takto:

„Pojem ‚investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku,‘ uvedený v čl. 19 odst. 2 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 přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán tak, že nezahrnuje majetek, který leasingová společnost používá, aby jej pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedeného majetku při skončení nájmu nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku.“

1 – Předvodní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – 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 – Dále jen „Erhvervsfinans“.

4 – 51/76, Recueil, s. 113.

5 – Směrnice ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsob použití společného systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303, dále jen „druhá směrnice“). Podle článku 17 této směrnice měly členské

státy možnost zcela nebo částečně po dobu přechodného období vyloučit investiční majetek z režimu odpůtu.

6 – Rozsudek ze dne 30. března 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Sb. rozh. s. I-3039, bod 25).

7 – Viz v tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 15. prosince 2005, Centralan Property (C-63/04, Sb. rozh. s. I-11087, bod 55).

8 – Bod 12.

9 – Bod 17.

10 – Viz zejména rozsudek ze dne 15. července 2004, Harbs (C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101, bod 28 a citovaná judikatura). Viz pokud jde o nedávné použití rozsudek ze dne 25. října 2007, CO.GE.P (C-174/06, Sb. rozh. s. I-9359, bod 30).

11 – Rozsudek ze dne 22. června 1993, Sofitam (C-333/91, Recueil, s. I-3513, bod 10).

12 – C-306/94, Recueil, s. I-3695, bod 21.

13 – Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (*Bulletin Evropských společenství*, doplněk 11/73). Podle tohoto návrhu byl čl. 19 odst. 2 odvozen takto:

„Položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpůtitelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkreslit jeho skutečný význam v rozsahu, v němž takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani. To se týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze příležitostnými činnostmi, které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obratu podniku. Tyto činnosti jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.“ (*neoficiální překlad*) (s. 20)