

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

YVES BOT

prednesené 13. decembra 2007 1(1)

Vec C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

proti

Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Højesteret (Dánsko)]

„DPH – Odpočítateľná suma – Predaj vozidiel lízingovej spoločnosti po skončení nájomných zmlúv – Pojem „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti““

1. Predmetom tohto prejudiciálneho konania je určiť výšku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty (DPH) lízingovej spoločnosti, ktorá vykonáva dvojakú činnosť, a to jednak lízingový prenájom vozidiel a jednak poskytovanie finančných služieb.
2. Keďže DPH podlieha iba prvá z týchto činností, daná spoločnosť si môže dať, ktorú zaplatila pri nadobudnutí tovarov a služieb potrebných na vykonávanie svojej podnikateľskej činnosti, odpočítať iba pomerne k podielu obratu svojich zdaniteľných činností k svojmu celkovému obratu.
3. V konaní vo veci samej ide o to, či sa má do výpočtu odpočítateľnej sumy zahrnúť obrat z predaja vozidiel po skončení prenájmu.
4. Podnetom na túto otázku je skutočnosť, že článok 19 šiestej smernice Rady 77/388/EHS(2), ktorý stanovuje spôsob výpočtu tejto sumy, vo svojom odseku 2 hovorí, že z výpočtu odpočítateľnej sumy budú vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti.
5. Vnútroštátny súd sa preto Súdneho dvora pýta, či sa pojem „investičné tovary“ uvedený v článku 19 ods. 2 šiestej smernice má chápať tak, že zahŕňa tovary, ktoré lízingová spoločnosť nakupuje s úmyslom prenajať a neskôr po uplynutí platnosti lízingových zmlúv odpredať.
6. V týchto návrhoch ukážem, že tento pojem sa má podľa môjho názoru chápať tak, že nezahŕňa tovary, ktoré spoločnosť nakupuje s úmyslom prenajať a neskôr odpredať, ak predaj týchto tovarov po skončení nájmu je neoddeliteľnou súčasťou obvyklej podnikateľskej činnosti

tejto spoločnosti.

I – Právny rámec

A – Šiesta smernica

7. DPH je spotrebnou daňou, ktorou sa vo všeobecnosti zdaňujú tovary a služby. Systém DPH v Spoločenstve spočíva v tom, že sa tovary a služby zdaňujú daňou presne úmernou ich cene, splatnou pri každom plnení uskutočnenom v rámci obehu výroby a distribúcie, ktorá môže zaťažovať iba konečného spotrebiteľa.
8. S cieľom umožniť zdaniteľným osobám zodpovedným za jej výber zbaviť sa tohto zaťaženia, zavádza šiesta smernica mechanizmus odpočtu určený na zabezpečenie „neutrality“ dane voči nim. Zdaniteľné osoby si tak môžu od dane, ktorú vybrali u svojich zákazníkov a ktorú sú povinní odvieť štátnemu štátu, odpočítať DPH, ktorú na vstupe pri nadobudnutí tovarov a služieb potrebných na výkon svojej podnikateľskej činnosti samy uhradili.
9. Nárok na odpochet však predpokladá, že zdaniteľná osoba použije tieto tovary alebo služby na činnosti, ktoré samé podliehajú DPH. Šiesta smernica obsahuje niekoľko ustanovení, ktorých predmetom je zabezpečiť uplatňovanie tohto systému v prípade, keď zdaniteľná osoba používa ten istý tovar resp. tú istú službu tak na svoje zdaniteľné, ako aj oslobodené činnosti. Týmito ustanoveniami sa napríklad cieľ vyslovený v dvanástom odôvodnení šiestej smernice, v zmysle ktorého pravidlá pre daňové odpočítanie musia byť zosúladené v takom rozsahu, aby pôsobili na skutočný výber daní a odpočítateľná časť sa musí počítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch.
10. Článok 17 ods. 5 šiestej smernice tak stanovuje, že keď zdaniteľná osoba používa tovary a služby na zdaniteľné činnosti, pri ktorých má právo na odpochet, a na oslobodené činnosti, pri ktorých také právo nemá, možno odrátať iba tú časť DPH, ktorá sa týka prvých plnení. Podľa toho istého článku sa táto časť určí v súlade s článkom 19 šiestej smernice za všetky plnenia realizované zdaniteľnou osobou.
11. V článku 19 ods. 1 šiestej smernice sa uvádza:
- „Čiastka odpočítateľná podľa prvého pododseku článku 17 (5) sa vypočíta podľa vzorca, kde:
- ako čiastka sa uvádza celková suma obratu bez dane z pridanej hodnoty za rok za plnenia, pri ktorých možno daň z pridanej hodnoty znížiť [odpočítať – *neoficiálny preklad*]...
 - ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez dane z pridanej hodnoty, za rok za plnenia zahrnuté do čiastky a za plnenia, kde sa daň z pridanej hodnoty neznižuje [neodpočítava – *neoficiálny preklad*]...
 - Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na úroveň neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.“
12. V článku 19 ods. 2 šiestej smernice, ktorý je stredobodom tohto prejudiciálneho konania, sa píše takto:
- „Odchyľne od ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpočítateľnej čiastky vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti. Sumy obrátov súvisiacich s plneniami, ktoré definuje článok 13 B písm. d), pokiaľ ide o náhodilé plnenia [príležitostné – *neoficiálny preklad*] a taktiež náhodilé plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia, tieto budú vylúčené. Ak členské štáty využívajú možnosť voľby definovanej v

§ 20 ods. 5, ktorý nevyžaduje úpravu, pokiaľ ide o investičné tovary, môžu zahrnúť manipuláciu s kapitálovými tovarmi [výnos z prevodu investičných tovarov – *neoficiálny preklad*] do výpočtu odpočítateľnej čiastky.“

13. § 20 šiestej smernice zavádza pravidlá vyrovnávania odpočítateľných súm. Stanovuje:

„1. Pôvodné odpočítateľné čiastky treba vyrovnávať podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi...

2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava sa má vykonať na základe odchýlok v odpoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

...

V prípade nehnuteľného majetku nadobudnutého ako investičný majetok môže byť opravné obdobie predĺžené až na 20 rokov.

3. V prípade dodávky počas obdobia povoleného na úpravu sa kapitálový majetok [investičný tovar – *neoficiálny preklad*] považuje za taký, ktorý daňovník stále používa v rámci svojej podnikateľskej činnosti až do vypršania lehoty umožňujúcej úpravu dane...

4. Pre potreby použitia ustanovení v odseku 2 a 3 môžu členské štáty:

– definovať pojem investičného majetku

– ...

5. Ak v niektorom z členských štátov bude praktický význam použitia odseku 2 a 3 bezvýznamný, takýto členský štát môže na základe konzultácie [s výborom pre DPH], kde sa zohľadňujú otázky poškodenia konkurencie a celkový dopad dane na daný členský štát, upustiť od týchto odsekov z dôvodu šetrenia administratívy.

...“

B – *Vnútroštátne právo*

14. § 17 ods. 5 a § 19 ods. 1 a 2 šiestej smernice boli do dánskeho práva prevzaté § 38 ods. 1 zákona z 18. mája 1994. Tento § 14 znie takto:

„Pokiaľ ide o tovary a služby, ktoré zaregistrovaný podnik využíva tak na účely svojho nároku na odpodet podľa § 37, ako aj na iné účely v rámci svojej činnosti, odpodet možno vykonať vo vzťahu k tej čiasti dane, ktorá pripadá na sumu obratu z tej čiasti podnikateľskej činnosti, ktorá podlieha povinnosti registrácie. Z uvedeného obratu sú vylúčené sumy obratu pripadajúce na dodávky investičných tovarov používaných v rámci podnikateľskej činnosti. Stroje, zariadenia a obdobné prevádzkové prostriedky, ktorých predajná cena (bez dane uvádzanej týmto zákonom) prevyšuje sumu 50 000 DKK [od roku 1996 sumu 75 000 DKK] sa považujú za investičné tovary...“

II – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej

15. Spoločnosť BG Erhvervsfinans A/S(3), ktorej právnymi nástupcami sú spoločnosti

Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S, sa v rokoch 1995 až 1998 zaoberala vo veľkom lízingovým prenájmom predovšetkým motorových vozidiel. Zároveň poskytovala aj finančné služby.

16. Lízingová činnosť spočívala v prenájme vozidiel na určitú dobu, spravidla 36 mesiacov, a v neskoršom predaji týchto vozidiel po uplynutí doby nájmu. Predpokladaný obrat z tohto predaja sa zohľadňoval pri určovaní výšky nájomného, pričom kúpa a predaj týchto vozidiel boli organizované profesionálnym a systematickým spôsobom. V roku 1998 tak Erhvervsfinans prenajala 4 500 vozidiel, z ktorých viac než 600 predala.

17. Prenájom vozidiel a ich prevod sú činnosťami podliehajúcimi DPH. Naopak finančné služby sú v zmysle článku 13 B písm. d) šiestej smernice od tejto dane oslobodené.

18. V rokoch 1995 až 1998 vynaložila Erhvervsfinans bežné výdavky na podnikateľské priestory, kancelársky nábytok, počítačové vybavenie, telefón, overenie úctovníctva atď., z ktorých odvedla DPH. Preto si výšku nároku na odpis z tejto dane musela vypočítať v súlade s ustanoveniami článku 17 ods. 5 a článku 19 ods. 2 šiestej smernice.

19. Pri tomto výpočte zarátala Erhvervsfinans do svojho ročného obratu obrat z predaja vozidiel v presvedčení, že tento prevod sa má považovať za bežný predaj obchodných tovarov.

20. Rozhodnutím zo 17. novembra 1999 dánsky správca dane vyslovil, že vozidlá predané po uplynutí doby nájmu sa musia posudzovať ako „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti“, takže obrat, ktorý plynie z ich predaja, musí byť vylúčený z výpočtu odpisovateľnej sumy. Toto rozhodnutie viedlo k zníženiu danej odpisovateľnej sumy.

21. Toto rozhodnutie napadla Erhvervsfinans na Landsskatteret, ktorý jej žalobe vyhovel. Tento súd dospel k záveru, že prenajímané vozidlá sa kupujú s úmyslom prenajať ich a neskôr po uplynutí doby lízingu predávajú tretej osobe alebo prípadne nájomcovi. Uvedený súd z toho vyvodil, že predaj prenajímaných vozidiel sa musí považovať za prirodzenú súčasť podnikania Erhvervsfinans, a preto tieto vozidlá nemožno označiť za „investičné tovary“ v zmysle článku 19 ods. 2 šiestej smernice.

22. Skatteministeriet (dánske ministerstvo financií) sa proti tomuto rozhodnutiu odvolalo na Østre Landsret, ktorý toto odvolanie uznal za dôvodné a vyslovil, že prenajímané vozidlá predstavujú investičné tovary v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia.

23. Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S, právni nástupcovia Erhvervsfinans, preto proti rozhodnutiu Østre Landsret podali odvolanie na Højesteret.

24. Za týchto okolností Højesteret rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa spojenie ‚investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti‘ uvedené v článku 19 ods. 2 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje na tovary, ktoré lízingová spoločnosť nadobúda tak s úmyslom prenajať ich, ako aj s úmyslom predávať ich po skončení lízingovej zmluvy?“

III – Posúdenie

25. Svojou prejudiciálnou otázkou mieni vnútroštátny súd zistiť, či sa má obrat dosiahnutý z obvyklého predaja tovarov ako vozidiel prenajímaných Erhvervsfinans zahrnúť do výpočtu odpisovateľnej sumy alebo nie.

26. Zmysel odpovede na túto otázku sa zdá veľmi jednoznačný. Ak Súdny dvor potvrdí, že tento obrat sa má do výpočtu zahrnúť, vo vzorci na výpočet odpočítanej sumy sa priráta do čítateľa aj menovateľ, čím sa zvýši výsledok tohto výpočtu, a teda aj nárok zdaniteľnej osoby na odpis.
27. Dánska vláda, ktorá je proti takémuto riešeniu, sa domnieva, že tovary, ktoré lízingová spoločnosť kúpi s úmyslom prenajať ich a neskôr odpredať, sa musia považovať za „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti“ v zmysle článku 19 ods. 2 šiestej smernice z nasledujúcich dôvodov.
28. Podľa tejto vlády treba toto ustanovenie vnímať v spojení s článkom 20 ods. 4 šiestej smernice, podľa ktorého pojem „investičný majetok“ môžu členské štáty definovať. Obsah tohto pojmu musí byť teda rovnaký v celej tejto smernici, o čom svedčí aj odkaz na článok 20 ods. 5 v článku 19 ods. 2 tejto smernice. Členské štáty preto môžu definovať pojem „investičný majetok“ tak v súvislosti s článkom 19, ako aj článkom 20 uvedenej smernice.
29. Tento záver údajne potvrdzuje rozsudok z 1. februára 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*(4), v ktorom Súdny dvor podal výklad pojmu „investičné tovary“ uvedeného v článku 17 druhej smernice Rady 67/228/EHS(5). Rozhodol, že určujúcimi kritériami tohto pojmu sú dlhodobé používanie predmetných tovarov a pravidlá odpisovania ich nadobúdacích nákladov a že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri definovaní obsahu každého z týchto kritérií.
30. Dánska vláda tvrdí, že prenajímané vozidlá, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, tieto kritériá spĺňajú. Uvádza tiež, že medzi takýmito investičnými tovarmi a obchodnými tovarmi, ako to požadujú *Nordania Finans A/S* a *BG Factoring A/S*, netreba robiť ďalšie rozdiely.
31. Napokon táto vláda argumentuje, že jej postoj je v súlade so znením článku 19 ods. 2 šiestej smernice, ako aj s prípravnými prácami, ktoré k prijatiu tohto ustanovenia viedli.
32. Predmetom článku 19 ods. 2 šiestej smernice je totiž zaručiť, aby predaj aktív s vysokou hodnotou a trvalou povahou neskresoval výpočet odpočítanej sumy. Aj keď už v okamihu nákupu týchto aktív bolo rozhodnuté, že sa po používaní predajú, je zahrnutie kúpnej ceny do výpočtu odpočítanej sumy spôsobilé tento výpočet skresliť.
33. Predaj takýchto aktív je ojedinelým plnením, ktoré v porovnaní s bežnou prevádzkou zaťažuje podnikové zdroje len v obmedzenej miere. Ak by bola do výpočtu odpočítanej položky zahrnutá ako kúpna cena značná suma po tom, čo sa daná položka aktív v podniku používala niekoľko rokov, skreslil by sa tým výpočet odpočítanej sumy, pokiaľ by hodnota predaja neodrážala skutočný dopad tejto transakcie na zdroje tohto podniku.
34. Pokiaľ ide o prípravné práce k článku 19 ods. 2 šiestej smernice, tie ukazujú, že zámerom Komisie Európskych spoločností bolo práve vylúčiť všetky položky obratu týkajúce sa investičných tovarov bez ohľadu na to, či predaj investičných tovarov je súčasťou podnikateľskej činnosti, ktorú zdaniteľná osoba obvykle vykonáva.

35. S týmto záverom nesúhlasím. Podobne ako Komisia a odvolatelia v spore vo veci samej som toho názoru, že sa pojem „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti“ uvedený v článku 19 ods. 2 šiestej smernice nevzťahuje na tovary nadobudnuté podnikom s úmyslom prenajať ich a neskôr predaj, keď predaj po skončení nájomných zmlúv je neoddeliteľnou súčasťou obvyklej podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby.
36. Moje stanovisko zakladám na koncepcii systému odpôtu, ktorého súčasťou je toto ustanovenie, ako aj na účele tohto ustanovenia.
37. Na úvod treba poznamenať, že formulácia spojenia „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti“ nachádzajúceho sa v článku 19 ods. 2 šiestej smernice neumožňuje odpovedať na otázku vnútroštátneho súdu.
38. Je tiež nesporné, že v tomto článku ani v inom ustanovení šiestej smernice nie je pojem investičné tovary definovaný.
39. Článok 20 ods. 4 tejto smernice stanovuje, že členské štáty môžu definovať pojem investičný majetok pre potreby uplatnenia odsekov 2 a 3 toho istého článku. Na rozdiel od dánskej vlády sa však domnievam, že odkaz na ustanovenia článku 20 ods. 5 šiestej smernice v článku 19 ods. 2 tretej vety tejto smernice nedovoľuje vykladať článok 20 ods. 4 uvedenej smernice v rozpore s jeho znením.
40. Tento odsek 4 článku 20 šiestej smernice prenecháva totiž členským štátom možnosť definovať pojem investičný majetok výlučne len na účely uplatnenia odsekov 2 a 3 tohto článku, ktorý sa týka vyrovňania odpôitateľných čiastok. Túto možnosť preto nemožno rozširovať na článok 19 šiestej smernice, ktorý upravuje výpočet odpôitateľnej sumy bez toho, aby sa tým obišlo jednoznačné a presné znenie článku 20 ods. 4 tejto smernice.
41. Takéto rozšírenie dosahu tohto posledného uvedeného ustanovenia by sa rovnako prietilo účelu článku 19 šiestej smernice, ako je vyjadrený v dvanástom odôvodnení tejto smernice, v zmysle ktorého sa odpôitateľná suma musí poítať rovnakým spôsobom vo všetkých členských štátoch.
42. Okrem toho právo členských štátov definovať pojem investičné tovary v systéme vyrovňovania odpôitateľných čiastok zakotvenom v článku 20 šiestej smernice nezbavuje obsahu a ani len nespochybňuje skutočnosť, že pojem „investičné tovary“ nachádzajúci sa v článku 19 tej istej smernice musí mať samostatný a jednotný význam v celom Európskom spoločenstve.
43. Predmetom článku 20 šiestej smernice je totiž umožniť opravu nepresností vo výpočte odpôitateľných čiastok, ktorý zdaniteľná osoba využila. Tento článok sa uplatňuje najmä v prípade, keď sa po predložení daňového priznania zdaniteľnou osobou objavia zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpôitateľnej sumy.⁽⁶⁾ Takýto prípad môže nastať napríklad vtedy, keď zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla tovar na výkon určitej zdaniteľnej činnosti a ktorá vykonala odpôet celej DPH, ktorou sa zdanilo nadobudnutie tohto tovaru, tento tovar neskôr úplne alebo čiastočne používa na výkon oslobodenej činnosti.
44. Pravdepodobnosť takejto zmeny v zaradení tovaru je výraznejšia v prípade investičných tovarov, pretože tieto tovary bude zrejme zdaniteľná osoba používať počas niekoľkých rokov. Práve preto sa v článku 20 šiestej smernice zavádza v súvislosti s nimi systém osobitného vyrovňania.

45. V odseku 2 tohto článku sa tak stanovuje, že vyrovnanie odpôtu vykonaného na začiatku možno rozložiť na obdobie piatich rokov pre hnuteľný a najviac dvadsať rokov pre nehnuteľný majetok. Určuje sa v ňom aj spôsob výpočtu tohto vyrovnania. V odseku 3 tohto článku sa tiež upravuje situácia, keď určitý investičný majetok prestane byť súčasťou imania zdaniteľnej osoby pred uplynutím daného obdobia, čím dôjde k nahradeniu rovného vyrovnania jednorazovým, založeným na domnienke používania tohto majetku po zvyšnú časť tohto obdobia.

46. S ohľadom na argumentáciu dánskej vlády možno predpokladať, že v ustanoveniach vnútroštátneho práva týkajúcich sa vyrovnania odpôítateľných čiastok, ktorými sa preberá článok 20 šiestej smernice, sú také tovary ako vozidlá kúpené zdaniteľnou osobou posudzované ako investičný majetok. Toto označenie, ktoré sa použije pri vyrovnávaní odpôítateľnej sumy, nespochybňuje skutočnosť, že sa do výpočtu odpôítateľnej sumy upraveného v článku 19 uvedenej smernice zahrnie obrat z obvyklého predaja vozidiel po skončení ich prenájmu.

47. Totiž skutočnosť, že vozidlá nadobudnuté na účely prenájmu a neskoršieho predaja v rámci obvyklej činnosti zdaniteľnej osoby budú vyčaté z pojmu „investičné tovary“ nachádzajúceho sa v článku 19 šiestej smernice, nebráni tomu, aby dánsky správca dane uskutočnil vyrovnanie odpôtu DPH vzťahujúcej sa na vozidlá nadobudnuté zdaniteľnou osobou, ak by sa ukázalo, že tieto vozidlá počas ich prítomnosti v podniku a oproti plánu v ňase ich nadobudnutia už v celom rozsahu nespádali pod lízingovú činnosť podliehajúcu dani, ale pod činnosť oslobodenú.

48. Inými slovami skutočnosť, že vozidlá nadobudnuté s úmyslom prenajať ich a neskôr predať v rámci obvyklej činnosti zdaniteľnej osoby budú vyčaté z pojmu „investičné tovary“ nachádzajúceho sa v článku 19 šiestej smernice, nemá žiadny vplyv na ich označenie za „investičný majetok“ v zmysle článku 20 tejto smernice, pokiaľ ide o vozidlá, pri ktorých došlo k zmene zaradenia.

49. Nakoniec otázka uplatnenia vyrovnania odpôítateľných čiastok na vozidlá nadobudnuté zdaniteľnou osobou s úmyslom prenajať ich a neskôr po skončení prenájmu predať *a priori* nevzniká, keďže tieto vozidlá boli zdaniteľnou osobou používané iba pri výkone zdaniteľnej činnosti.

50. Z toho vyplýva, že systém vyrovňovania odpôítateľných čiastok upravený v článku 20 šiestej smernice a právo členských štátov definovať pojem investičný majetok v rámci tohto systému nie sú negatívne dotknuté skutočnosťou, že pojmu „investičné tovary“ nachádzajúcemu sa v článku 19 šiestej smernice musí v Spoločenstve náležať samostatný a jednotný výklad.

51. Rovnako ani voľnosť poskytnutá členským štátom v článku 19 ods. 2 poslednej vety šiestej smernice zahrnúť do výpočtu odpôítateľnej sumy výnos z prevodu investičných tovarov, keď využijú možnosť stanovenú v článku 20 ods. 5 tejto smernice, sa podľa môjho záveru neprieči.

52. Toto ustanovenie totiž upravuje možnosť odchýliť sa od pravidla, podľa ktorého sa obrat z predaja investičných tovarov nezahŕňa do výpočtu odpôítateľnej sumy. Nemôže však rozšíriť pôsobnosť článku 19 ods. 2 prvej a druhej vety šiestej smernice, v ktorom sa uvádzajú plnenia, z ktorých výnos musí byť z výpočtu odpôítateľnej sumy vylúčený.

53. Na rozdiel od dánskej vlády som napokon toho názoru, že výklad pojmu „investičné tovary“ nachádzajúceho sa v článku 17 druhej smernice podaný Súdnym dvorom v už citovanom rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* nie je pre odpoveď na prejednávanú otázku relevantný.

54. Tento výklad by sa akiste dal premietnuť do rámca článku 19 šiestej smernice, vzhľadom na spoločné body, ktoré toto ustanovenie s článkom 17 druhej smernice spájajú. Tento článok 17 totiž stanovoval, že členské štáty majú možnosť „vylúčiť... investičné tovary“ [*neoficiálny preklad*] z režimu odpisu stanoveného v článku 11 druhej smernice, podľa ktorého má zdaniteľná osoba právo na odpis dane odvedenej na vstupe pre tovary a služby, ktoré nadobudla pre potreby svojho podnikania.

55. Podobne ako článok 19 šiestej smernice aj článok 17 druhej smernice stanovoval podmienky, za ktorých sa mali investičné tovary zahrnúť do režimu odpisu určeného na zabezpečenie neutrality systému DPH voči zdaniteľnej osobe.(7) Zmysel žiadosti o výklad pojmu investičné tovary podanej na Súdny dvor vo veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, sa však od merita tohto konania značne líšil.

56. V tejto veci totiž vnútroštátny súd rozhodoval podľa holandskej právnej úpravy prijatej na základe článku 17 druhej smernice, ktorou Holandské kráľovstvo stanovilo, že z DPH odvedenej z kúpy „prevádzkových prostriedkov“ možno odpísať iba 67 %. Holandská vláda, ako to vyplýva z dôvodovej správy k tejto právnej úprave, tak chcela z nároku na odpis vylúčiť všetky tovary používané na prevádzku podniku vrátane drobného vybavenia tým, že ich zahrnula do pojmu „prevádzkové prostriedky podniku“.

57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* v presvedčení, že tento pojem „prevádzkové prostriedky podniku“ bol širší než pojem „investičné tovary“ nachádzajúci sa v článku 17 druhej smernice, urobil odpis DPH odvedenej pri kúpe sponky na listy a pozvánok na zasadnutia s návratkou.

58. Vnútroštátny súd mal teda rozhodnúť o otázke, či sa takéto tovary mali považovať za investičné, alebo nie s tým, že by mohli byť z nároku na odpis vylúčené. Na tieto účely požiadal Súdny dvor, aby rozhodol, či sa tento pojem má chápať tak, že sa vzťahuje na tovary, ktorých nadobúdacie náklady nie sú v účtovníctve vedené ako bežné výdavky, ale sú rozložené na viac než jedno účtovné obdobie.

59. Práve za týchto okolností Súdny dvor odpovedal, že pojem investičné tovary „znamená tovary používané v rámci určitej podnikateľskej činnosti, charakterizované svojou trvalou povahou a hodnotou a tým, že náklady na ich obstaranie nie sú obvykle považované za bežné výdavky, ale k ich odpisovaniu dochádza v priebehu niekoľkých rokov“(8). V tejto súvislosti tiež dodal, že členské štáty majú k dispozícii určitú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o to, aké požiadavky musia byť splnené, čo sa týka trvácnosti a hodnoty týchto tovarov, ako aj príslušných pravidiel odpisovania nákladov.(9)

60. V už citovanom rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* šlo teda o to umožniť vnútroštátnemu súdu, aby stanovil, či sa kancelárske potreby s nízkou hodnotou môžu považovať za investičné tovary, ktoré možno vylúčiť z nároku na odpis DPH stanovený druhou smernicou. V tomto rozsudku Súdny dvor nerozhodoval o tovaroch, ktoré sú, ako vo veci samej, kúpené s úmyslom prenajať ich na danú dobu a odpredať zakaždým po jej uplynutí.

61. Inými slovami, ak na základe kritérií odvodených Súdnym dvorom v už citovanom rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* predstavujú vozidlá kúpené podnikom na výkon jeho

podnikateľskej činnosti investované tovary v zmysle článku 19 šiestej smernice, nemožno z týchto kritérií vyvodiť, že takéto vozidlá pod toto označenie spadajú i vtedy, keď ich predaj po skončení nájomných zmlúv je neoddeliteľnou súčasťou pravidelnej činnosti zdaniteľnej osoby.

62. Práve preto sa domnievam, že výklad pojmu investované tovary podaný Súdnym dvorom v už citovanom rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* neumožňuje odpovedať na otázku položenú Højesteret.

63. V prípade neexistencie smerodajnej informácie v obsahu šiestej smernice, ako aj v judikatúre, je v súlade s ustálenou judikatúrou potrebné zmysel a dosah pojmu investované tovary na vyriešenie sporu vo veci samej určiť práve so zreteľom na celkovú koncepciu systému odpodtov, ktorého je tento pojem neoddeliteľnou súčasťou, ako aj na účel tohto systému.(10)

64. V súlade s ustálenou judikatúrou je predmetom režimu odpodtov ustanoveného šiestou smernicou zaručiť neutralitu spoločného systému DPH. Účelom tohto režimu je tak v plnej miere odbremeniť zdaniteľnú osobu od DPH, ktorú odvieďa v rámci svojich činností, ktoré tejto dani samé podliehajú.(11)

65. Keď zdaniteľná osoba nadobudne tovary a služby na výkon zdaniteľných a zároveň aj oslobodených činností, účelom článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice je umožniť tejto osobe urobiť si v celom rozsahu odpodet čiastočne DPH, ktorou bolo nadobudnutie týchto tovarov a služieb zdanené, pričom táto časť by mala zodpovedať miere, v akej sa tieto tovary a služby používajú na zdaniteľné činnosti.

66. Pri zavádzaní systému výpočtu odpodítateľnej sumy v článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice zákonodarca Spoločenstva predpokladal, že miera, v akej sa tieto tovary a služby určené na zmiešané používanie využívajú na zdaniteľné resp. oslobodené činnosti, je úmerná obratu z každej z týchto dvoch kategórií činností.

67. Takže článok 19 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že odpodítateľná suma DPH, ktorou bolo nadobudnutie týchto tovarov a služieb zdanené, sa vypočíta podľa vzorca, kde sa ako čitateľ uvedie obrat za zdaniteľné plnenia a ako menovateľ celkový obrat.

68. V článku 19 ods. 2 šiestej smernice stanovené vylúčenie obratu dosiahnutého z predaja „investičných tovarov používaných zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej činnosti“ z tohto výpočtu má teda svoj dôvod. Výnos z predaja takýchto tovarov sa z tohto výpočtu musí vylúčiť, pretože takýto predaj má v zásade výnimočný alebo prinajmenšom neobvyklý charakter. Preto si nevyžaduje, aby boli tovary a služby určené na zmiešané používanie používané spôsobom úmerným obratu, ktorý z neho vzniká. Zahnutím tohto obratu do výpočtu odpodítateľnej sumy by sa teda skreslil výsledok tohto výpočtu v tom smere, že by už neodrážal mieru, akou sa tovary a služby určené na zmiešané používanie používajú na zdaniteľné resp. oslobodené činnosti.

69. Tento záver potvrdzuje aj rozsudok z 11. júla 1996, *Régie dauphinoise*(12), v ktorom Súdny dvor pomenoval dôvody, pre ktoré článok 19 ods. 2 šiestej smernice tiež stanovuje, že z výpočtu odpodítateľnej sumy má byť vylúčený obrat z príležitostných finančných plnení a obchodov s nehnuteľnosťami. Podľa Súdneho dvora, ak by mali byť všetky výsledky z finančných plnení zdaniteľnej osoby, ktoré sú v určitom vzťahu k zdaniteľnej činnosti, zahrnuté do menovateľa vo vzorci používanom na výpočet odpodítateľnej sumy, aj keď dosiahnutie takýchto výsledkov nepredpokladá použitie žiadnych tovarov ani služieb zdanených DPH alebo maximálne len vo veľmi obmedzenom rozsahu, došlo by tým k skresleniu výpočtu odpodítateľnej sumy.

70. Vylúčenie obratu z predaja investičných tovarov, ako aj vylúčenie obratu dosiahnutého z príležitostných plnení sú teda opodstatnené tým, že takéto plnenia nezodpovedajú obvyklej

žinnosti zdanitenej osoby.

71. Ako podotýkajú odvolatelia v spore vo veci samej, toto zdôvodnenie bolo inak jednoznačne vyjadrené v dôvodovej správe k návrhu šiestej smernice Rady predloženej Komisiou 29. júna 1973.(13)

72. Pojem „investičné tovary“ nachádzajúci sa v článku 19 šiestej smernice teda nemôže zahŕňať tovary, ktorých nadobudnutie a neskorší predaj sú neoddeliteľnou súčasťou obvyklej žinnosti zdanitenej osoby podliehajúcej DPH. Keď totiž sú toto nadobudnutie a tento prevod súčasťou tejto obvyklej žinnosti, vyžadujú si, aby boli tovary a služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou používané na výkon jej zdaniteľných žinností. Obrat z prevodu takýchto tovarov sa teda musí zahrnúť do výpočtu odpočítateľnej sumy tak, aby tento výpočet mohol odrážať pravidelné žinnosti zdanitenej osoby a tým aj mieru, v akej sa tovary a služby určené na zmiešané používanie používajú na zdaniteľné žinnosti. V opačnom prípade by táto miera používania neumožňovala zdaniteľnej osobe dosiahnuť preplatenie DPH, na ktoré má nárok, pričom cieľ spočívajúci v neutralite systému DPH v Spoločenstve by zostal nenaplnený.

73. Vo veci samej vyplýva z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom, že nákup a predaj vozidiel daných do prenájmu bol organizovaný profesionálnym a systematickým spôsobom a že predpokladaný výnos z predaja bol zohľadňovaný pri stanovovaní výšky nájomného. Z toho plynie, že predaj týchto vozidiel nevykazoval charakter príležitostnej žinnosti, ale bol vskutku žinnosťou obvyklou a pravidelnou. Počet vozidiel, ktoré Erhvervsfinans predala v roku 1998, tak ako tvrdí Komisia, tento záver úplne potvrdzuje.

74. Za týchto okolností sa zdá nesporné, že bežné výdavky vynaložené touto spoločnosťou na podnikateľské priestory, kancelársky nábytok, počítačové vybavenie, telefón, overenie útovníctva atď. slúžili aj na realizáciu tohto predaja. Zdá sa teda opodstatnené, že obrat z tohto predaja sa do výpočtu odpočítateľnej sumy zahrnie, aby bola zdaniteľná osoba od časti DPH zaťažujúcej bežné výdavky, ktoré slúžili na výkon tejto zdaniteľnej žinnosti, skutočne odbremenená.

75. Práve preto navrhujem odpovedať na prejednávanú otázku tak, že spojenie „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej žinnosti“ uvedené v článku 19 ods. 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že nezahŕňa tovary, ktoré lízingová spoločnosť nadobúda tak s úmyslom prenajať ich, ako aj s úmyslom predať ich po skončení lízingovej zmluvy, ak predaj týchto tovarov po skončení nájmu je neoddeliteľnou súčasťou obvyklej podnikateľskej žinnosti tejto spoločnosti.

IV – Návrh

76. S ohľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem na prejudiciálnu otázku položenú Højesteret odpovedať takto:

Spojenie „investičné tovary používané zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikateľskej žinnosti“ uvedené v článku 19 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, sa má vykladať v tom zmysle, že nezahŕňa tovary, ktoré lízingová spoločnosť nadobúda tak s úmyslom prenajať ich, ako aj s úmyslom predať ich po skončení lízingovej zmluvy, ak predaj týchto tovarov po skončení nájmu je neoddeliteľnou súčasťou obvyklej podnikateľskej žinnosti tejto spoločnosti.

2 – Smernica 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 – ďalej len „Erhvervsfinans“.

4 – 51/76, Zb. s. 113.

5 – Smernica z 11. apríla 1967 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – štruktúra a spôsoby uplatnenia spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1967, 71, s. 1303, ďalej len „druhá smernica“). Na základe článku 17 tejto smernice mali členské štáty možnosť investičné tovary z režimu odpisu na prechodné obdobie úplne alebo čiastočne vylúčiť.

6 – Rozsudok z 30. marca 2006, Uudenkaupungin Kaupunki, C-184/04, Zb. s. I-3039, bod 25.

7 – Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok z 15. decembra 2005, Centralan Property, C-63/04, Zb. s. I-11087, bod 55.

8 – Bod 12.

9 – Bod 17.

10 – Pozri najmä rozsudok z 15. júla 2004, Harbs, C-321/02, Zb. s. I-7101, bod 28 a citovaný judikatúru. Pozri nedávne uplatnenie v rozsudku z 25. októbra 2007, CO.GE.P, C-174/06, Zb. s. I-9359, bod 30.

11 – Rozsudok z 22. júna 1993, Sofitam, C-333/91, Zb. s. I-3513, bod 10.

12 – C-306/94, Zb. s. I-3695, bod 21.

13 – Návrh šiestej smernice 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, v znení neskorších predpisov (*Vestník Európskej únie*, príloha 11/73). Podľa tohto návrhu bol článok 19 ods. 2 odôvodnený takto:

„Faktory uvádzané v tomto odseku sa nebudú zahŕňať do výpočtu odpisovanej sumy vzhľadom na to, že nevyjadrujú podnikateľskú činnosť platiteľov dane, a preto by mohli koncept odpisovanej sumy zbaviť akéhokoľvek skutočného zmyslu. Ide o prípady predaja investičných tovarov, obratu súvisiaceho s nehnuteľnosťami, obratu finančného charakteru, ktorý má doplnkovú povahu, t. j. je druhotný, resp. okrajový vo vzťahu k celkovému obratu podnikateľa. Navyše tieto druhy obratu sú vylúčené len v prípade, že netvoria súčasť obvyklej podnikateľskej činnosti platiteľov dane.“ [*neoficiálny preklad*] (s. 20).