

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

YVESE BOTA

přednesené dne 13. prosince 2007¹

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/EHS², který upravuje způsob výpočtu tohoto podílu, ve svém odstavci 2 stanoví, že z výpočtu odpočitatelného podílu se vylučuje 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 vysvětlím, že tento pojem musí být podle mého názoru chápán tak, že nezahrnuje majetek, který společnost pořídí se záměrem jej pronajímat a poté jej

1 — Původní jazyk: francouzština.

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

opět prodat, jelikož prodej tohoto majetku po skončení pronájmu je nedílnou součástí běžné hospodářské činnosti této společnosti.

od svých zákazníků a kterou jsou povinny odvést členskému státu, odpočítat DPH, kterou na vstupu při nabytí zboží a služeb nezbytných pro výkon své podnikatelské činnosti samy uhradily.

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 neunesly toto zatížení, zavádí šestá směrnice mechanismus odpočtu určený k zajištění „neutrality“ daně ve vztahu k nim. Osoby povinné k dani si tak mohou od daně, kterou vybraly

9. Nárok na odpočet 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 uplatňování 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 odůvodnění šesté směrnice, podle kterého pravidla pro odpočet daně musejí být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí, a výše odpočtu 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 odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž DPH odpočitatelná není, je odpočitatelný 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 odpočitatelný 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 odpočitatelná [...], 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 odpočitatelná, 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 odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vylučuje 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 přihlédnout při výpočtu odpočitatelného podílu.“

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

„1. Původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy [...]

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně 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 odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. [...]

[...]

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.

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 některou její hospodářskou činnost. [...]

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:

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

- vymezit obsah pojmu investiční majetek

„V případě zboží a služeb, které zaregistrovaný podnik využívá pro potřeby podniku jak pro účely zakládající nárok na odpočet podle článku 37, tak pro další účely, lze

provést odpočet vzhledem k té části daně, která odpovídá obratu, jehož bylo dosaženo částí činnosti podléhající registraci. Při výpočtu obratu se z jeho výše vylučuje 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] [...]"

v úvahu, přičemž pořízení a prodej uvedených vozidel byly organizovány profesio-nálním a systematickým způsobem. V roce 1998 tak Erhvervsfinans pronajala 4 500 vozidel, z nichž více než 600 prodala.

II – Skutkové okolnosti sporu v původním řízení

15. Společnost BG Erhvervsfinans A/S³, jejímiž právními nástupkyněmi jsou společnosti Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S, vykonávala v letech 1995 až 1998 rozsáhlou činnost leasingu ve formě pronájmu s následným prodejem, především vozidel. Poskytovala rovněž finanční služby.

16. Činnost leasingu spočívala v pronájmu vozidel na dobu zpravidla 36 měsíců, poté v prodeji těchto vozidel po skončení pronájmu. Předpokládaný obrat z tohoto prodeje byl při stanovení nájemného vzat

17. Pronájem vozidel a jejich prodej představují činnosti, které podléhají DPH. Naproti tomu finanční služby jsou od této daně v souladu s čl. 13 částí B písm. d) šesté směrnice osvobozeny.

18. V letech 1995 až 1998 Erhvervsfinans vynaložila obecné náklady na své podnikatelské prostory, kancelářský nábytek, počítačové vybavení, telefon, kontrolu účetnictví atd., ze kterých odvedla DPH. V důsledku toho si výši nároku na odpočet z této daně musela vypočítat v souladu s ustanoveními čl. 17 odst. 5 a čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

19. V rámci tohoto výpočtu zahrnula Erhvervsfinans do svého ročního obratu obrat vyplývající z prodeje vozidel, jelikož měla za to, že tento prodej musí být považován za běžný prodej zboží.

3 — Dále jen „Erhvervsfinans“.

20. Rozhodnutím ze dne 17. listopadu 1999 rozhodly dánské daňové orgány, že vozidla prodaná po skončení pronájmu musejí být považována za „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, takže obrat vyplývající z jejich prodeje musí být vyloučen z odpočitatelného podílu. Toto rozhodnutí mělo za následek snížení tohoto podílu.

21. Erhvervsfinans uvedené rozhodnutí napadla u Landsskatteret, který její žalobě vyhověl. Tento soud se domníval, že pronajatá vozidla se pořizují se záměrem jejich pronájmu a poté jejich prodeje po skončení doby pronájmu třetí osobě nebo případně nájemci. Uvedený soud z toho vyvodil, že prodej pronajatých vozidel musí být považován za přirozenou součást podnikání Erhvervsfinans, takže tato vozidla nelze kvalifikovat jako „investiční majetek“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

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

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

24. V této souvislosti se Højesteret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být výraz ‚investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku,‘ uvedený v čl. 19 odst. 2 [šesté směrnice] vykládán tak, že zahrnuje majetek, který leasingová společnost pořizuje jednak za účelem jej pronajímat, a jednak za účelem jej po skončení 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 odpočitatelného 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

čitatele a jmenovatele zlomku pro výpočet tohoto podílu, což má za následek zvýšení výsledného čísla, a tudíž nároku osoby povinné k dani na odpočet.

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/EHS⁵. 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 přípravnými pracemi, které vedly k přijetí tohoto ustanovení.

4 — Směrnice ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Struktura a způsoby použití společného systému daně 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 odpočtu.

4 — 51/76, Recueil, s. 113.

32. Cílem čl. 19 odst. 2 šesté směrnice je tak zajistit, aby odpočitatelný 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 odpočitatelného 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 odpočitatelného podílu zahrnuta jakožto kupní cena vysoká částka poté, co se dotčená položka aktiv v podniku používala po několik let, došlo by ke zkreslení odpočitatelného podílu, jelikož hodnota prodeje neodráží skutečný vztah tohoto plnění ke zdrojům tohoto podniku.

34. Co se týče přípravných prací k čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, ukazují, že záměrem Komise Evropských společenství bylo právě 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 čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, nevztahuje na majetek nabytý podnikem se záměrem jej pronajímat a poté jej prodat, pokud prodej po skončení nájemních smluv je nedílnou součástí běžné hospodářské činnosti osoby povinné k dani.

36. Svůj postoj zakládám na struktuře systému odpočtu, jehož součástí toto ustanovení je, jakož i na účelu tohoto ustanovení.

37. Úvodem je třeba poukázat na to, že znění pojmu „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku,“ uvedený v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, neumožňuje na otázku předkládajícího soudu odpovědět.

38. Je rovněž nesporné, že pojem „investiční majetek“ není vymezen ani v tomto článku, ani v jiném ustanovení šesté směrnice.

39. Článek 20 odst. 4 této směrnice sice stanoví, že členské státy mohou pro účely

použití odstavců 2 a 3 téhož článku vymezit obsah pojmu „investiční majetek“. Nicméně na rozdíl od dánské vlády se domnívám, že odkaz v čl. 19 odst. 2 třetí větě šesté směrnice na ustanovení čl. 20 odst. 5 této směrnice neumožňuje vykládat čl. 20 odst. 4 uvedené směrnice v rozporu s jeho zněním.

odpočtů, stanovené v článku 20 šesté směrnice, není zbaveno užitečného účinku, ba ani zpochybněno skutečností, že pojem „investiční majetek“ uvedený v článku 19 téže směrnice musí mít samostatný a jednotný obsah v celém Evropském společenství.

40. Pouze pro účely použití odstavců 2 a 3 článku 20 šesté směrnice, který se týká opravy odpočtů, totiž přiznává odstavec 4 tohoto článku každému členskému státu možnost vymezit pojem „investiční majetek“. Tuto možnost tedy nelze rozšiřovat na článek 19 šesté směrnice, který se týká výpočtu odpočitatelného podílu, aniž by bylo popřeno jasné a přesné znění čl. 20 odst. 4 této směrnice.

43. Článek 20 šesté směrnice má totiž za cíl umožnit opravu nepřesností při výpočtu odpočtů, kterých osoba povinná k dani využila. Tento článek se použije zejména tehdy, pokud po podání daňového přiznání nastaly změny skutečností, které byly původně vzaty v úvahu pro stanovení výše odpočtů⁶. Tak tomu může být například tehdy, pokud osoba povinná k dani, která nabyla majetek pro výkon zdanitelné činnosti a která odpočetla celou DPH, kterou se zdanilo nabytí tohoto majetku, používá později tento majetek zcela nebo zčásti pro činnost, která je od daně osvobozena.

41. Takové rozšíření dosahu posledně uvedeného ustanovení by bylo rovněž v rozporu s cílem sledovaným článkem 19 šesté směrnice, jak je vyjádřen ve dvanáctém bodě odůvodnění této směrnice, podle kterého musí být výše odpočtu daně vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem.

44. Pravděpodobnost této změny v účelu použití majetku je vyšší v případě investičního majetku, jelikož tento majetek je určen k použití osobou povinnou k dani po několik

42. Mimoto právo členských států vymezit pojem „investiční majetek“ v systému opravy

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

let. Právě proto se v článku 20 šesté směrnice zavádí v souvislosti s ním systém zvláštní opravy.

45. Ve svém odstavci 2 tak stanoví, že původně provedený odpočet může být opraven během období pěti let, pokud jde o movitý investiční majetek, a nejvýše dvacet let, pokud jde o nemovitosti. Vymezuje rovněž podmínky pro výpočet této opravy. Ve svém odstavci 3 rovněž upravuje případ, kdy je dotčený investiční majetek vyňat ze jmění osoby povinné k dani před uplynutím daného období, tím způsobem, že nahrazuje roční 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 odpočtů, 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 odpočtů, není zpochybněna skutečností, že se do výpočtu odpočitatelného 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 odpočtu 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 odpočtů 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 odpočtů 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 odpočitatelného 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 obrát z prodeje investičního majetku vzat v úvahu při výpočtu odpočitatelného podílu. Neumožňuje rozšířit působnost čl. 19 odst. 2 první a druhé věty šesté směrnice, který uvádí plnění, jejichž výnos musí být z výpočtu odpočitatelného 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 odpočtu 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. Článek 17 druhé směrnice, podobně jako článek 19 šesté směrnice, tak stanovil podmínky, za kterých musel být investiční majetek vzat v úvahu v režimu odpočtu určeného k zajištění neutrality systému DPH vůči osobě povinné k dani⁷. V žádosti o výklad pojmu „investiční majetek“ podané Soudnímu dvoru ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Verbond van Nederlandse Ondernemingen, se nicméně jednalo o naprosto jinou problematiku než v tomto řízení.

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

56. V uvedené věci byl totiž předkládající soud konfrontován s nizozemskou právní úpravou přijatou na základě článku 17 druhé směrnice, kterou Nizozemské království stanovilo, že lze odpočíst pouze 67 % DPH odvedené při pořízení „provozních prostředků“. Nizozemská vláda, jak vyplývá z důvodové zprávy k této právní úpravě, tak chtěla z nároku na odpočet vyloučit 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 článku 17 druhé směrnice, odpočetl DPH odvedenou při pořízení sponek na dopisy a pozvánek na účast na zasedání s odpovědním lístkem.

58. Předkládající soud se tedy zabýval otázkou, zda měl být tento majetek považován za investiční majetek, který lze z nároku na odpočet vyloučit, či nikoliv. Za tímto účelem požádal Soudní dvůr, aby rozhodl, zda se má tento pojem chápat tak, že se vztahuje na majetek, jehož pořizovací náklady nejsou v účetnictví vedeny jako běžné výdaje, avšak jsou rozloženy na více než jedno účetní období.

59. Soudní dvůr v tomto kontextu odpověděl, že pojem „investiční majetek“ „se týká majetku, který se, pokud je používán pro účely hospodářské činnosti, vyznačuje svou stálou povahou a hodnotou, které způsobují, že pořizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více účetních 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 odpisů⁹.

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 vyloučit z nároku na odpočet DPH stanoveného druhou směrnicí. V tomto rozsudku nebyl Soudní dvůr konfrontován s majetkem, který je jako ve věci v původním řízení pořizován za účelem jeho pronájmu na určitou dobu a poté po skončení pronájmu zpravidla prodáván.

61. Jinými slovy, vozidla pořizovaná podnikem pro výkon jeho podnikatelské činnosti sice představují na základě kritérií vytýčených Soudním dvorem ve výše

⁸ — Bod 12.

⁹ — Bod 17.

uvedeném rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* investiční majetek ve smyslu článku 19 šesté směrnice, 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. Právě proto se domnívám, že výklad pojmu „investiční majetek“ podaný Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* neumožňuje na otázku položenou *Højesteret* odpovědět.

63. Vzhledem k tomu, že v obsahu šesté směrnice ani v judikatuře nelze nalézt směrodatné 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 odpočtů, jehož je tento pojem součástí, jakož i na účel tohoto systému¹⁰.

64. V souladu s ustálenou judikaturou směřuje režim odpočtů zavedený šestou

směrnicí k zajištění neutrality společného systému DPH. Cílem tohoto režimu je tak zcela zprostit osobu povinnou k dani DPH, kterou odvedla v rámci svých činností, které této dani samy podléhají¹¹.

65. Pokud osoba povinná k dani pořizuje zboží a služby pro výkon jak zdanitelných činností, tak i činností od daně osvobozených, čl. 17 odst. 5 a článek 19 šesté směrnice mají za cíl umožnit osobě povinné k dani, která pořizuje zboží nebo služby pro výkon zdanitelných činností a zároveň i činností osvobozených od daně, odečíst v plném rozsahu část DPH zatěžující pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb, která by měla odpovídat poměru, ve kterém jsou používány pro účely zdanitelných činností.

66. Zavedením systému odpočitatelného podílu v čl. 17 odst. 5 a článku 19 šesté směrnice zákonodárce Společenství předpokládal, že míra, v jaké se toto zboží a tyto služby určené k smíšenému použití využívají pro zdanitelné činnosti a činnosti od daně osvobozené, je úměrná obratu každé z těchto dvou kategorií činností.

67. Článek 19 odst. 1 šesté směrnice tak stanoví, že odpočitatelný podíl DPH, kterou

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).

bylo pořízení tohoto zboží a služeb zdaněno, je dán zlomkem, který má v čitateli obrat vztahující se ke zdanitelným plněním a ve jmenovateli celkový obrat.

měly být do uvedeného jmenovatele zahrnuty veškeré výnosy finančních operací osoby povinné k dani, které souvisejí se zdanitelnými plněními, a to i v případech, že dosažení takových výnosů nepředpokládá žádné použití zboží nebo služeb podléhajících DPH, nebo předpokládá pouze jejich velmi omezené použití, byl by výpočet odpočtu zkreslený.

68. Vyloučení obratu vztahujícího se k prodeji „investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, stanovené v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, má tedy svůj důvod. Výnos z prodeje tohoto majetku musí být z uvedeného výpočtu vyloučen, neboť tento prodej má v zásadě výjimečný nebo přinejmenším neobvyklý charakter. V důsledku toho není vyžadováno, aby byly zboží a služby určené k smíšenému použití využívány způsobem úměrným obratu, který vytváří. Zahrnutím tohoto obratu do výpočtu odpočitatelného podílu by se tudíž zkreslil výsledek tohoto výpočtu v tom smyslu, že by již neodrážel míru, v jaké se zboží a služby určené k smíšenému použití využívají na zdanitelné činnosti a činnosti od daně osvobozené.

70. Vyloučení obratu vztahujícího se k prodeji investičního majetku, jakož i obratu dosaženého z příležitostných operací jsou tedy opodstatněná tím, že tyto operace nejsou součástí běžné činnosti osoby povinné k dani.

71. Jak zdůrazňují žalobkyně ve sporu v původním řízení, toto odůvodnění bylo ostatně jasně vyjádřeno v důvodové zprávě k návrhu šesté směrnice Rady předložené Komisí dne 29. června 1973¹³.

69. Tuto analýzu potvrzuje rozsudek ze dne 11. července 1996, Régie dauphinoise¹², ve kterém Soudní dvůr vysvětlil důvody, pro které čl. 19 odst. 2 šesté směrnice rovněž stanoví, že z výpočtu odpočitatelného podílu se vylučuje výše obratu vztahující se k příležitostným finančním operacím a operacím s nemovitostmi. Soudní dvůr uvedl, že kdyby

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 odůvodněn takto: „Položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného 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)

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

72. Pojem „investiční majetek“ uvedený v článku 19 šesté směrnice tedy nesmí zahrnovat majetek, jehož pořízení a poté prodej jsou nedílnou součástí běžné činnosti osoby povinné k dani, která podléhá DPH. Pokud totiž jsou toto pořízení a tento prodej součástí běžné činnosti, vyžadují, aby byly zboží a služby nabyté osobou povinnou k dani používány pro výkon jejích zdanitelných činností. Obrat vztahující se k prodeji tohoto majetku tedy musí být vzat v úvahu při výpočtu odpočitatelného 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 původním 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 neměl 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 účetnictví atd. sloužily i k uskutečnění těchto prodejů. Jeví se tedy opodstatněné, že se obrat vztahující se k těmto prodejům vezme v úvahu při výpočtu odpočitatelného 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 pořizuje, 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 předběžnou 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán tak, že nezahrnuje majetek, který leasingová společnost pořizuje, 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.“