

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JÁN MAZÁK

prednesené 11. decembra 2007¹

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania žiada Niedersächsische Finanzgericht (Finančný súd Dolného Saska) (Nemecko) o výklad článku 2 ods. 1 a článku 17 ods. 5 šiestej smernice o DPH² a v podstate sa pýta, i) ako sa má uplatniť právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v prípade zdaniteľnej osoby, ktorá súčasne vykonáva hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou; a ii) ak je možné daň odpočítať iba v rozsahu, v akom sú výdavky daného subjektu správne priradené k hospodárskej činnosti, či je „investičný kľúč“, resp. „kľúč plnení“ vhodný na účely rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou.

I — Právny rámec**A — Právo Spoločenstva**

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

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

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

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

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste

vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.

...“

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

I - 1600

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

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*],

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka [zdaniteľnej osoby — *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú [DPH] a pri plneniach, kde [DPH] nie je odpočítateľná, je povolené odrátať [odpočítať — *neoficiálny preklad*] iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za [pre — *neoficiálny preklad*] všetky plnenia realizované daňovníkom [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*].

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

...³

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

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhľením na číslicu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

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

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

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

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

3. Predbežná čiastka za rok bude vypočítaná na základe plnení za predchádzajúci rok, ak žiadne plnenia za predchádzajúci rok neexistujú alebo ak ide o zanedbateľnú čiastku, v takom prípade odpočítateľnú čiastku musí pod dozorom daňového úradu čiastočne [predbežne — *neoficiálny preklad*] odhadnúť sám daňovník [sama zdaniteľná osoba podľa svojho predpokladu — *neoficiálny preklad*]. Členské štáty však môžu ponechať v platnosti súčasné pravidlá.

Odpočítané čiastky na takomto základe predbežných súm treba vyrovnať pri stanovení konečnej čiastky v priebehu budúceho roka.“

1. dodávky tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu na území štátu podnikateľom v rámci jeho podnikateľskej činnosti.“

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

9. V § 15 UStG sa stanovuje:

B — *Vnútroštátne právo*

7. Podľa § 1 ods. 1 prvého pododseku Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu⁴ v znení uplatniteľnom na konanie na vnútroštátnom súde, a síce v znení z roku 1993, ďalej len „UStG“):

„1. Podnikateľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, nasledujúce sumy dane:

„Dani z obratu podliehajú tieto plnenia:

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

4 — BGBl. I, 1979, s. 1953.

- (2) dovoznú daň z obratu odvedenú za tovary, ktoré doviezol pre svoje podnikanie do tuzemska alebo ktoré použije na účely realizovania plnení uvedených v § 1 ods. 3; dovezený alebo získaný v rámci Spoločenstva alebo iné plnenie, ktoré používa len sčasti na účely realizovania plnení, ktoré vylučujú odpočítanie dane na vstupe, v tom prípade nie je odpočítateľná tá časť daných súm dane na vstupe, ktorá sa hospodársky dá priradiť k plneniam vedúcim k vylúčeniu odpočtu dane na vstupe. Podnikateľ môže stanoviť neodpočítateľnú časť sumy dane odhadom, ktorý je zdôvodniteľný...“
- (3) daň za získanie tovaru v rámci Spoločenstva na svoje podnikanie.

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

II — Okolnosti predchádzajúce sporu a prejudiciálne otázky

- (1) plnení oslobodených od dane,...

...

4. V prípade, ak podnikateľ používa na svoje podnikanie tovar, ktorý bol dodaný,

10. V príslušnom hospodárskom roku 1994 žalobkyňa (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG ako právna nástupkyňa spoločnosti Göttinger Vermögensanlagen AG) podnikala v oblasti nadobúdania, spravovania a predaja nehnuteľností, cenných papierov, finančných podielov a investícií všetkých druhov. Kapitál potrebný na takéto podnikanie získavala vydávaním akcií a prostredníctvom atypických tichých spoločností („atypisch stille Beteiligungen“). Počas uvedenej činnosti získala mnoho tichých spoločníkov, ako je bežné v prípade „Publikumsgesellschaft“ (spoločnosť, ktorá ponúka svoje akcie na predaj všetkým záujemcom z radov verejnosti). Osoby, ktoré boli tichými spoločníkmi, poskytli žalobkyni kapitál, ktorý žalobkyňa potom investovala.

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

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

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

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

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

„1. Určuje sa právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe v prípade, že

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

III — Posúdenie

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

2. V prípade, že odpočítanie dane je prípustné len v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením tichých spoločenstiev priradené k hospodárskej činnosti žalobkyne, má sa rozdelenie daňových súm zaplatených na vstupe do podnikateľskej a nepodnikateľskej oblasti vykonať podľa tzv. „investičného kľúča“ alebo je — v súlade s názorom žalobkyne — pri primeranom uplatnení článku 17 ods. 5 smernice 77/388/EHS správne aj použitie „kľúča plnení“?

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

17. Žalobkyňa v podstate tvrdí, že všetky sumy dane zaplatenej na vstupe, ktoré vznikli v spojení s nadobudnutím nových podielov, sú odpočítateľné. S odvolaním sa na rozsudok Kretztechnik⁵ žalobkyňa uvádza, že vydané akcie slúžia na zvýšenie jej základného imania v prospech jej hospodárskej činnosti vo všeobecnosti. Keďže táto činnosť pozostáva zo zdaniteľných plnení, ako aj z oslobodených plnení, odpočítateľnosť sa má podľa článku 17 ods. 5 šiestej smernice vymedziť podľa podielu zdaniteľných plnení na jednej strane a oslobodených plnení na druhej strane.

18. Nemecká vláda tvrdí, že odpočítanie dane zaplatenej na vstupe je povolené iba v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením tichých spoločenstiev priradené k podnikateľskej činnosti žalobkyne. Uvádza, že časť takto získaného

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

kapitálu je pridelená na oblasti, v ktorých žalobkyňa nevykonáva podnikateľskú činnosť, najmä na finančné podiely v iných spoločnostiach. Nemecká vláda trvá na tom, že rozdelenie dane zaplatenej na vstupe medzi podnikateľskú a nepodnikateľskú činnosť sa má vykonať v súlade s „investičným kľúčom“, to znamená s koeficientom, v súlade s ktorým sa príjmy z kapitálu nadobudnutého získaním atypických tichých spoločníkov vzťahujú na podnikateľskú alebo nepodnikateľskú činnosť.

19. Portugalská vláda tvrdí, že DPH žalobkyne je odpočítateľná iba vo vzťahu k časti týkajúcej sa plnení vykonaných v rámci jej podnikateľskej činnosti a v podstate uvádza, že investičný kľúč je v prejednávanej príhode najvhodnejším spôsobom rozdelenia.

20. Vláda Spojeného kráľovstva v podstate uvádza, že časť vstupov týkajúca sa prevádzkových nákladov spojená s činnosťou žalobkyne, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, resp., ktorá sa na takúto činnosť využíva, nepredstavuje časť žiadneho výpočtu odpočtu sumy dane zaplatenej na vstupe, lebo na túto časť vstupov sa nevzťahuje systém odpočítania a nemala by sa vôbec zohľadňovať. Pokiaľ ide o rozdelenie, vláda Spojeného

kráľovstva v podstate tvrdí, že v šiestej smernici nie je upravené, ale patrí do diskrečnej právomoci členských štátov.

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

B — Posúdenie

1. Prvá otázka

22. Vnútroštátny súd považuje za preukázané to, že žalobkyňa vykonáva hospo-

dársku⁶ činnosť, ako aj činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou. To znamená, že je potrebné mať na pamäti, že hoci článok 4 šiestej smernice vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, toto ustanovenie sa týka iba činností, ktoré majú hospodársky charakter.⁷

podielov v iných podnikoch.⁹ Naproti tomu plnenia týkajúce sa cenných papierov môžu patriť do pôsobnosti DPH, sú však od nej oslobodené.¹⁰

23. V zmysle ustálenej judikatúry nemožno jednoduché nadobudnutie alebo samotnú držbu akcií považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Jednoduché nadobudnutie finančného podielu v iných podnikoch nepredstavuje využívanie majetku na účely trvalého dosahovania príjmu.⁸ Ak preto nadobudnutie finančného podielu v iných podnikoch nepredstavuje samo osebe hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice, to isté platí pre opačnú činnosť, najmä predaj finančných

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

25. V rozsudku Kretztechnik Súdny dvor uviedol, že spoločnosť, ktorá vydáva nové akcie, sa usiluje zvýšiť svoj majetok získaním dodatočného kapitálu, pričom zároveň uznáva právo nových akcionárov na podiel na takto zvýšenom imaní. Z pohľadu emitenta je cieľom získať prostriedky, nie poskytovať služby. Pokiaľ ide o akcionára, platba súm

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

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

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

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

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

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

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

potrebných na zvýšenie imania nepredstavuje zaplatenie protihodnoty, ale skôr investíciu alebo umiestnenie prostriedkov.¹³

26. Vzhľadom na to, že žalobkyňa sa napriek svojim právam ako akcionár alebo spoločník priamo ani nepriamo nezúčastňuje na riadení¹⁴ spoločností, ktorých finančné podiely nadobúda, má v držbe alebo prevádza, činnosti žalobkyne netreba považovať za hospodársku činnosť.

27. V rozsudku Rempelman/Minister van Financiën Súdny dvor zdôraznil, že systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty v dôsledku toho zabezpečuje to, že všetky hospodárske činnosti bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že sami

osebe podliehajú DPH, sú zdanené úplne neutrálnym spôsobom (zásada neutrality).¹⁵

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

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

13 — Tamže, bod 26.

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

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

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

služby v skutočnosti priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby“.¹⁷

spoločnosť uskutočňovala len zdaniteľné plnenia na výstupe.¹⁹

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

31. Stotožňujem sa s vnútroštátnym súdom, nemeckou vládou a Komisiou, že situácia žalobkyne je sotva porovnateľná so situáciou v rozsudku Kretztechnik, keď predmetná

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

33. Z toho vyplýva, že odpočítanie dane zaplatenej na vstupe pri výdavkoch spojených s vydaním finančných podielov nie je odôvodnené, ak takto nadobudnutý kapitál

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

18 — Tamže, bod 37 a citovaná judikatúra.

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

nie je pridelený na hospodársku činnosť žalobkyne. Výdavky spojené s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločností, ktoré je možné prideliť na činnosť žalobkyne, ktorá nie je hospodárskou činnosťou (to znamená výdavky na nadobudnutie, držbu a predaj podielov v iných podnikoch), žalobkyňa neoprávňuje k odpočítaniu dane.

osoba uskutočňujúca zároveň plnenia, pri ktorých je daň odpočítateľná, ako aj plnenia, pri ktorých nie je daň odpočítateľná, môže v súlade s článkom 17 ods. 5 prvým pododsekom šiestej smernice odpočítať len tú časť DPH, ktorá zodpovedá hodnote prvých plnení.²⁰

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

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

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

38. Preto ak zdaniteľná osoba vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, odpočítanie DPH sa pri výdavkoch spojených s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločností umožňuje *iba* v rozsahu, v akom sú tieto výdavky správne priradené k hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice.

36. Ako sa uvádza vyššie v rozsudku Kretztechnik, Súdny dvor dodáva, že zdaniteľná

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

21 — Tamže, bod 36.

2. Druhá otázka

39. Pokiaľ ide o navrhovanú odpoveď na prvú otázku, je takisto potrebné posúdiť druhú otázku, ktorá sa v podstate týka spôsobu rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodársku činnosť žalobkyne a činnosť žalobkyne, ktorá nie je hospodárskou činnosťou (a či sa má na toto rozdelenie *mutatis mutandis* uplatniť článok 17 ods. 5 šiestej smernice).

40. Je potrebné poznamenať, že článok 17 ods. 5 šiestej smernice sa vzťahuje na plnenia, vo vzťahu ku ktorým je DPH odpočítateľná (neoslobodené zdaniteľné plnenia) a plnenia, vo vzťahu ku ktorým nie je DPH odpočítateľná (oslobodené zdaniteľné plnenia). Z rozsudkov Sofitam, Floridienne a Berginvest, Cibo Participations a EDM je možné vyvodiť, že plnenia, ktoré nepatria do pôsobnosti šiestej smernice, musia byť vylúčené z výpočtu odpočítateľnej čiastky v zmysle článkov 17 a 19 šiestej smernice.²²

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

41. Ani v článku 17 a ani v článku 19 — a v tejto súvislosti ani v samotnej šiestej smernici — sa však nenachádzajú žiadne ustanovenia, ktoré by sa zaoberali spôsobmi alebo kritériami, ktoré by mali členské štáty používať pri rozdelení dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

42. Vzhľadom na túto medzeru v legislatíve Spoločenstva, či už úmyselnú alebo nie, sa domnievam, že Súdny dvor nemôže vyvodzovať osobitné podmienky týkajúce sa rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe vo vzťahu k hospodárskym činnostiam a činnostiam, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, zo znenia šiestej smernice. Nepovažujem za vhodné, ako uviedla najmä žalobkyňa, aby sa ustanovenia šiestej smernice uplatňovali analogicky alebo *mutatis mutandis*.

43. V dôsledku toho, keďže sa v šiestej smernici nenachádza nijaké ustanovenie týkajúce sa spôsobu rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, je potrebné dospieť k záveru, že ide o otázku, ktoré patrí do diskrečnej právomoci členských štátov.²³

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

44. Chcel by som však zdôrazniť, že pri rozdelení dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, nie je diskrečná právomoc členských štátov neobmedzená a členské štáty musia dodržiavať niektoré zásady vyplývajúce zo šiestej smernice, ako ich vykladá judikatúra Súdneho dvora.

zohľadnia účel a umiestnenie predmetného ustanovenia v štruktúre šiestej smernice“.²⁴

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

45. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že v prípade týkajúcom sa odlišnej oblasti (konkrétne používania majetku predstavujúceho časť imania podniku na súkromné účely), ale podobnej otázky, po tom, ako Súdny dvor uviedol, že šiesta smernica „neobsahuje údaje, ktoré sú potrebné na jednotné a presné definovanie pravidiel na určenie sumy úplných nákladov“, rozhodol, že „je potrebné pripustiť, že členské štáty disponujú určitou voľnou úvahou, pokiaľ ide o tieto pravidlá, pod podmienkou, že

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

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

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

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

IV — Návrh

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

1. Ak zdaniteľná osoba vykonáva súčasne hospodársku činnosť a činnosť, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, odpočítanie dane zaplatenej na vstupe sa pri výdavkoch spojených s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločností umožňuje iba v rozsahu, v akom sú tieto výdavky správne priradené k hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby v zmysle článku 2 ods. 1 smernice 77/388/EHS.
2. Spôsob rozdelenia dane zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, je otázkou patriacou do diskrečnej právomoci členských štátov. Pri výkone tejto diskrečnej právomoci musia členské štáty zabezpečiť najmä dodržiavanie zásady daňovej neutrality.