

V?c C-435/05

Investrand BV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 17 odst. 2 – Nárok na odpo?et – Náklady na poradenské služby obdržené v rámci rozhod?ího ?ízení o ur?ení ?ástky pohledávky, jež je sou?ástí majetku podniku, avšak vznikla d?íve, než její majitel získal postavení osoby povinné k DPH“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 2)

?lánek 17 odst. 2 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je třeba vykládat tak, že náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za ú?elem ur?ení hodnoty pohledávky, která je sou?ástí jejího majetku a je spojená s prodejem akcií uskute?n?ným d?íve, než se stala osobou povinnou k dani z p?ídané hodnoty, nemají, p?i neexistenci skute?ností prokazujících, že zmi?ované služby mají výlu?nou p?í?inu v hospodá?ské ?innosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené sm?rnice, p?ímou a bezprost?ední souvislost s touto ?inností, a v d?sledku toho nezakládají nárok na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty, kterou byly zatíženy.

(viz bod 38 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (?tvrtého senátu)

8. února 2007 (*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 17 odst. 2 – Nárok na odpo?et – Náklady na poradenské služby obdržené v rámci rozhod?ího ?ízení o ur?ení ?ástky pohledávky, jež je sou?ástí majetku podniku, avšak vznikla d?íve, než její majitel získal postavení osoby povinné k DPH“

Ve v?ci C?435/05,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 2. prosince 2005, došlým

Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

Investrand BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Investrand BV H. Konijnenbergem, R. van der Paardtem a J. Streeflandem, advocaten,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem a I. Bakopoulosem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království T. Harris, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství M. van Beekem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Investrand BV (dále jen „Investrand“), společností založenou podle nizozemského práva, a Staatssecretaris van Financiën ve věci zamítnutí poslední uvedeným povolit Investrand odečíst si daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedenou z ceny poradenských služeb, které využila v rámci rozhodného řízení týkajícího se určení částky pohledávky, jež je součástí jejího majetku, avšak vznikla dříve, než se Investrand stala osobou povinnou k DPH.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 §lánek 4 šesté sm?rnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n?terou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Mezi hospodá?ské ?innosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zem?d?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.

[...]“

4 §lánek 17 šesté sm?rnice, nazvaný ‚Vznik a rozsah nároku na odp?et dan?‘, v odst. 1 a 2 stanoví:

„1. Nárok na odp?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odp?itelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely jejich zdanitelných pln?ní, je osoba povinná k dani oprávn?na odp?íst od dan?, kterou je povinna odvést:

a) da? z p?ídané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

Vnitrostátní právní p?edpisy

5 §lánek 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. ?ervna 1968 (*Staatsblad* 1968, ?. 329, dále jen ‚zákon z roku 1968‘) zní následovn?:

„Da?, kterou bylo zatíženo dodání zboží a poskytování služeb podnikateli, nabytí zboží, které podnikatel provedl v rámci Spole?enství, jakož i dovoz pro n?j ur?eného zboží, se ode?te od dan?, která má být odvedena za dodání zboží a poskytování služeb.“

6 §lánek 15 odst. 1 zákona z roku 1968 stanoví:

„1. Daní ve smyslu ?lánku 2 odp?itelnou podnikatelem [subjektem] je:

a) da?, kterou mu vyú?tovali jiní podnikatelé prost?ednictvím faktury vystavené podle použitelných pravidel b?hem období, které se týká da?ového p?iznání, za zboží a služby, které mu byly poskytnuty;

[...]

jestliže podnikatel používá zboží a služby [pro pot?eby] v rámci svého podniku.“

Skutkový základ sporu a p?edb?žná otázka

7 Investrand byla založena dne 22. srpna 1986. Držela 43,57 % akcií Cofex BV (dále jen ‚Cofex‘), podniku vyráb?jícího konfekci.

8 Investrand dne 3. srpna 1989 prodala své akcie v Cofex spole?nosti Hi-Tec Sports plc (dále jen ‚Hi-Tec Sports‘). V rámci tohoto prodeje bylo dohodnuto, že krom? pevn? stanovené ?ástky

obdrží odměnu, jejíž výše bude odvislá od vývoje zisku Cofex během let 1989 až 1992.

9 Až do 1. ledna 1993 Investrand provozovala činnost pasivní holdingové společnosti, když držela úřasti v dalších společnostech, avšak nezasahovala do jejich řízení.

10 Před 1. lednem 1993 Investrand neposkytla žádné plnění za úplatu. Od tohoto data, podle dohody uzavřené s Cofex, pro poslední uvedenou vykonávala za úplatu řídicí činnosti.

11 Při výpočtu odměny, která měla být zaplácena Investrand na základě zisku Cofex za hospodářský rok 1992, vznikl spor mezi Investrand a Hi-Tec Sports. Tento spor v roce 1996 vyústil v rozhodčí řízení, v jehož rámci byly Investrand fakturovány náklady na právní poradenské služby.

12 Investrand si odečetla DPH odvedenou z těchto nákladů ve výši 8 495,5 NLG za hospodářský rok 1996.

13 Jelikož nizozemské daňové orgány měly za to, že Investrand neměla nárok provést tento odpočet, zaslaly jí dodatečný daňový výměr. V důsledku stížnosti Investrand uvedené orgány vydaly rozhodnutí, kterým tento dodatečný daňový výměr potvrdily.

14 Investrand podala žalobu proti tomuto rozhodnutí u Gerechtshof te Amsterdam. Tento soud rozhodl, že Investrand neměla nárok na odpočet DPH odvedené z dotčených nákladů, jelikož poradenské služby jí byly poskytnuty v rámci činnosti, kterou v té době nevykonávala jako podnikatel, a že tyto služby neměly přímou a bezprostřední souvislost s takto vykonávanou činností.

15 Investrand podala proti rozsudku Gerechtshof te Amsterdam kasační opravný prostředek u Hoge Raad der Nederlanden.

16 První důvod tohoto kasačního opravného prostředku zpochybňuje posouzení Gerechtshof te Amsterdam, podle kterého prodej akcií nepředstavuje hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice. Předkládající soud se však domnívá, že tento důvod nelze přijmout, jelikož takové posouzení je v souladu s judikaturou Soudního dvora (rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-777/01, Recueil, s. I-4295, a ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357).

17 Ve svém druhém důvodu kasačního opravného prostředku Investrand tvrdí, že Gerechtshof te Amsterdam tím, že nedal náklady na poradenské služby, které Investrand využila v roce 1996, do spojitosti s činnostmi, které vykonávala jako podnikatel během účetního období odpovídajícího tomuto roku, nýbrž do spojitosti s obdobím, kdy došlo k prodeji akcií a během kterého Investrand ještě neměla postavení podnikatele, provedl nesprávný výklad rozsudku Soudního dvora ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, Recueil, s. I-4177).

18 Předkládající soud v tomto ohledu poznamenává, že podle ustálené judikatury Soudního dvora má osoba povinná k dani, jejíž činnosti podléhají DPH, v souladu s čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na její odpočet, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi jednak použitým zbožím a službami, a jednak plněními, které musí provést a pro které existuje nárok na odpočet.

19 Klade si otázku, zda lze uznat existenci takové souvislosti, pokud osoba povinná k dani obdrží služby za úelem stanovení výše pohledávky, jež je součástí aktiv jejího podniku, avšak vznikla dříve, než se tato stala osobou povinnou k DPH.

20 Podle tohoto soudu skutečnost, že v projednávaném případě se vynaložené výdaje týkají

plnění uskutečněního během období, kdy Investrand nebyla osobou povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice, brání tomu, aby byla uznána existence přímé a bezprostřední souvislosti s činností, kterou vykonávala jako podnik, a tudíž hovoří ve prospěch zamítnutí nároku na odpočet. Naproti tomu skutečnost, že pohledávka odpovídající odměně dlužné Investrand je součástí majetku této společnosti a že tato vydává náklady ze svého majetku za účelem jeho zajištění, by mohla vést k závěru, že uvedené náklady jsou součástí obecných výdajů dotčené osoby, a v důsledku toho mají s takto vykonávanou činností přímou a bezprostřední souvislost, takže mohou odvodnit nárok na odpočet.

21 Vzhledem k této nejistotě se Hoge Raad der Nederlanden za těchto podmínek rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba v souvislosti s právem na odpočet zakotveným v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice uznat existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi určitými službami, které osoba povinná k dani obdržela, a zdanitelnými plněními, která má tatáž osoba teprve uskutečnit, v případě, že osoba povinná k dani tyto služby využila za účelem určení hodnoty peněžité pohledávky, která je součástí jejího majetku, ale která vznikla před obdobím, kdy byla osobou povinnou k DPH?“

K předběžné otázce

22 Úvodem je třeba připomenout, že cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje dokonalou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 19; ze dne 15. ledna 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, s. I-1, bod 15, a ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24).

23 Podle ustálené judikatury existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobou povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 24; Abbey National, bod 26, a rozsudek ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 26). Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluúčastí cen plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 30; Abbey National, bod 28, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 31).

24 Nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobou povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí obecných výdajů posledně uvedené a jsou jako takové prvkem spoluúčastí cen jejich výrobků. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz zejména výše uvedené rozsudky Midland Bank, body 23 a 31, jakož i Kretztechnik, bod 36).

25 Ve věci v p?vodním ?ízení je t?eba poukázat na to, jak ?iní p?edkládající soud, že podle ustálené judikatury prodej akcií jako takový nep?edstavuje hospodá?skou ?innost ve smyslu šesté sm?rnice, a nespadá tudíž do její p?sobnosti (viz zejména rozsudky ze dne 20. ?ervna 1996, Wellcome Trust, C?155/94, Recueil, s. I?3013, body 33 až 37; EDM, výše uvedený, body 57 až 62, jakož i Kretztechnik, výše uvedený, bod 19).

26 Na rozdíl od toho, co tvrdila Investrand, se za takovou ?innost dále nepovažují úkony osoby povinné k dani na její ú?et, které sm?řují k vymáhání pohledávky nebo k ur?ení její výše. Takové úkony totiž nep?edstavují využívání majetku za ú?elem vytvo?ení pravidelného p?íjmu vzhledem k tomu, že p?ípadný plod t?chto úkon? vyplývá ze samotného postavení majitele dot?ené pohledávky a není protihodnotou žádné hospodá?ské ?innosti ve smyslu šesté sm?rnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kretztechnik, bod 19).

27 Jak na jednání uvedla nizozemská vláda, Investrand se v tomto ohledu nem?že opírat o rozsudek ze dne 26. ?ervna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C?305/01, Recueil, s. I?6729). Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek, se totiž jednalo o ?innost v rámci úplatné faktoringové smlouvy spo?ívající v odkoupení pohledávek a p?evzetí rizika neplacení ze strany dlužník? za provizi zaplacenou klientem, jenž tak byl zbaven takového rizika. Zatímco úkony Investrand byly ?in?ny na její vlastní ú?et, vymáhání pohledávek dot?ených ve zmín?né věci bylo provád?no ve prosp?ch t?etích osob a za odm?nu. Soudní dv?r s ohledem na tyto charakteristické rysy tuto ?innost posoudil jako hospodá?skou ?innost ve smyslu šesté sm?rnice, umožňující nárok na odpo?et.

28 Jelikož ani prodej akcií, ani úkony Investrand týkající se její pohledávky za Hi?Tec Sports nejsou pln?ními spadajícími do p?sobnosti šesté sm?rnice, nelze na náklady na poradenské služby dot?ené v p?vodním ?ízení nahlížet tak, že mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s jedním nebo n?kolika konkrétními pln?ními, která zakládají nárok na odpo?et.

29 S ohledem na judikaturu uvedenou v bod? 24 tohoto rozsudku je t?eba ješt? zjistit, zda, jak tvrdila Investrand s poukazem na výše uvedený rozsudek Midland Bank, náklady dot?ené v p?vodním ?ízení p?edstavují obecné výdaje a mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani z d?vodu, že pohledávka, které se tyto náklady týkají, je sou?ástí majetku, který využívá.

30 Vlády Nizozemska, ?ecka a Spojeného království, jakož i Komise Evropských spole?enství tvrdí, že taková souvislost neexistuje, jelikož uvedené náklady souvisí výlu?n? s prodejem akcií Cofex uskute?n?ým mezi Investrand a Hi-Tec Sports. Uvedené vlády dodávají, že k této operaci ostatn? došlo v okamžiku, kdy Investrand ješt? nebyla osobou povinnou k DPH.

31 V tomto ohledu je t?eba zd?raznit, že, jak uvedly nizozemská vláda a Komise, okolnost, že pohledávka spojená s prodejem akcií Cofex uskute?n?ým mezi Investrand a Hi-Tec Sports je podle údaj? obsažených v p?edkládacím rozhodnutí sou?ástí majetku, který využívá Investrand, neposta?uje k tomu, aby byla uznána existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi náklady na poradenství týkajícími se této pohledávky, které vynaložila Investrand, a hospodá?skou ?inností posledn? uvedené spole?nosti.

32 Žádná skute?nost obsažená ve spise totiž neumožňuje tvrdit, že pokud by Investrand nevykonávala hospodá?ské ?innosti podléhající DPH od 1. ledna 1993, nevyužila by poradenské služby dot?ené v p?vodním ?ízení. Zdá se tedy, že a? Investrand vykonávala tyto ?innosti od tohoto data, ?i nikoli, využila uvedené služby za ú?elem ochrany finan?ní protihodnoty prodeje akcií Hi-Tec Sports v roce 1989.

33 Za těchto podmínek nelze mít za to, že náklady na tyto služby byly vynaloženy pro potřeby a účely zdanitelných činností Investrand. Uvedené náklady nemají s těmito činnostmi přímou a bezprostřední souvislost, neboť nejsou těmito činnostmi výlučně zapříčiněny.

34 Jak tvrdila Komise, postavení Investrand není v projednávaném případě odlišné od postavení soukromého držitele akcií, který by po jejich prodeji požadoval právní poradenství a nesl s ním spojené náklady v rámci sporu mezi ním a kupujícím ohledně stanovení pohledávky odpovídající ceně uvedeného prodeje. Posledně uvedená situace přitom nespadá do působnosti šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EDM, body 60 a 61).

35 Je rovněž třeba upřesnit, že projednávaná věc se odlišuje od věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Kretztechnik. Náklady na poradenství dotčené ve věci, v níž byl vydán výše zmíněný rozsudek, u nichž Soudní dvůr v bodě 36 uznal, že představují obecné výdaje mající přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani, se týkaly vydání akcií určeného k posílení kapitálu posledně uvedené ve prospěch její hospodářské činnosti.

36 Zatímco žádná skutečnost obsažená ve spise neumožňuje v projednávaném případě potvrdit, že Investrand by nevyužila dotčené služby, pokud by nevykonávala hospodářskou činnost podléhající DPH, poradenské služby dotčené ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Kretztechnik, měly naopak výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani a ve zvýšení kapitálu provedeném na základě jejího rozhodnutí za účelem zvýšení jejich finančních prostředků ve prospěch této činnosti.

37 Na rozdíl od nákladů na poradenství dotčených v původním řízení tak náklady na poradenství dotčené ve výše uvedeném rozsudku Kretztechnik měly přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.

38 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na otázku položenou Hoge Raad der Nederlanden odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za účelem určení hodnoty pohledávky, která je součástí jejího majetku a je spojená s prodejem akcií uskutečným dříve, než se stala osobou povinnou k DPH, nemají, při neexistenci skutečností prokazujících, že zmíněné služby mají výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené směrnice, přímou a bezprostřední souvislost s touto činností, a v důsledku toho nezakládají nárok na odpočet DPH, kterou byly zatíženy.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 17 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní je třeba vykládat tak, že náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za účelem určení hodnoty pohledávky, která je součástí jejího majetku a je spojená s prodejem akcií uskutečným dříve, než se stala osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, nemají, při neexistenci skutečností prokazujících, že zmíněné služby mají výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené směrnice, přímou a bezprostřední souvislost s touto

řinností, a v dšledku toho nezakládají nárok na odpčet dan? z přidané hodnoty, kterou byly zatíženy.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.