

Vec C-437/06

Securita Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

proti

Finanzamt Göttingen

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Niedersächsisches Finanzgericht)

„Šiesta smernica o DPH – Zdaniteľná osoba vykonávajúca súasne hospodárske činnosti, či už zdaniteľné, alebo oslobodené od dane, a takisto činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením atypických podielov – Rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe podľa charakteru hospodárskej činnosti – Výpočet odpočítateľnej sumy“

Abstrakt rozsudku

1. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Zdaniteľná osoba vykonávajúca súasne hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami*

(Smernica Rady 77/388, článok 2 ods. 1)

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Zdaniteľná osoba vykonávajúca súasne hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami*

(Smernica Rady 77/388)

1. Ak zdaniteľná osoba vykonáva súasne hospodárske činnosti, či už zdaniteľné, alebo oslobodené od dane, a takisto činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, a teda ktoré nepatria do pôsobnosti šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, odpočítanie dane z pridanej hodnoty 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 tejto smernice.

(pozri bod 31, bod 1 výroku)

2. Určenie spôsobov a kritérií rozdelenia súm dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, v zmysle šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu patrí do diskrečnej právomoci členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť úcel a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.

Členské štáty sú oprávnené v prípade potreby uplatniť buď investičný kúf, alebo kúf plnení,

resp. akýkoľvek iný vhodný spôsob, pričom nie sú povinné obmedziť sa na jeden z týchto spôsobov.

(pozri body 38, 39, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 13. marca 2008 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Zdaniteľná osoba vykonávajúca súčasne hospodárske činnosti, či už zdaniteľné, alebo oslobodené od dane, a takisto činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami – Právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe – Výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením atypických podielov – Rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe podľa charakteru hospodárskej činnosti – Výpočet odpočítateľnej sumy“

Vo veci C-437/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Niedersächsisches Finanzgericht (Nemecko) z 5. októbra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 24. októbra 2006, ktorý súvisí s konaním:

Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG

proti

Finanzamt Göttingen,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász, J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, v zastúpení: R. Jouvenal, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a R. Laires, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Bryanston-Cross, splnomocnená zástupkyňa,

za právnej pomoci P. Harris, barrister,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,
po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 11. decembra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 a článku 17 ods. 5 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (ďalej len „spoločnosť Securenta“) a Finanzamt Göttingen (ďalej len „Finanzamt“) vo veci rozsahu práva na odpustenie súm dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 V článku 2 šiestej smernice sa stanovuje:

„Dani z pridanej hodnoty podlieha:

1. dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou,

...“

4 V článku 4 šiestej smernice sa stanovuje:

„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 bankových 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.

...“

5 V článku 13 B šiestej smernice sa stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločnosti, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

d) nasledujúce plnenia:

...

5. plnenia vrátane sprostredkovania – s výnimkou spravovania a úschovy – týkajúce sa úastín, podielov v spoločnostiach a združeníach, dlhopisov a iných cenných papierov...

...“

6. článok 17 šiestej smernice znie takto:

„...“

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

- a) da z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*],
- b) da z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za dovezené tovary,
- c) da z pridanej hodnoty splatnú podľa článkov 5 (7) a) a 6 (3).

3. členské štáty taktiež poskytnú každému daovníkovi [zdaniteľnej osobe – *neoficiálny preklad*] právo na odpítanie alebo vrátenie dane z pridanej hodnoty podľa odseku 2, ak sa tovary a služby používajú na účely:

- a) plnení týkajúcich sa ekonomických aktivít podľa článku 4 (2) realizovaných v inej krajine, ktoré spôsobujú nárok [ktoré by zakladali právo – *neoficiálny preklad*] na odpítanie dane, ak sa uskutočnili [ak by sa uskutočnili – *neoficiálny preklad*] na území daného štátu,

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daovníka [zdaniteľnej osoby – *neoficiálny preklad*] obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpítateľnú da z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde da z pridanej hodnoty nie je odpítateľná, je povolené odrátať [odpítať – *neoficiálny preklad*] iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

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

Členské štáty však majú právo:

- a) splnomocniť daovníka [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 daovníka [zdaniteľnú osobu – *neoficiálny preklad*], aby určil časť za každý sektor svojej podnikateľskej činnosti a viedol samostatné účty za každý sektor,
- c) splnomocniť alebo nútiť daovníka [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 pravidla 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.

...“

7 Podľa článku 19 šiestej smernice:

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

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

– ako menovateľ sa uvádza celková suma obratu, bez [DPH], za rok za plnenia zahrnuté do čiastky 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).

Táto časť sa určí z ročného základu ako percento so zaokrúhlením na číslu neprevyšujúcu ďalšiu jednotku.

2. Odchyľne od ustanovenia odseku 1 budú z výpočtu odpočítateľnej čiastky vylúčené sumy obratu pri dodávkach investičných tovarov používaných zdaniteľnou [zdaniteľnou – *neoficiálny preklad*] osobou v rámci jeho [jej – *neoficiálny preklad*] podnikateľskej činnosti. Sumy obratov súvisiacich s plneniami... a taktiež náhodilé plnenia s nehnuteľnosťami a finančné plnenia... budú vylúčené. ...

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 súčasná pravidlá.

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

Vnútroštátna právna úprava

8 Podľa § 1 ods. 1 zákona z roku 1993 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, ďalej len „UStG“) podliehajú DPH plnenia za protihodnotu vykonané na území štátu podnikateľom v rámci jeho podnikateľskej činnosti.

9 Podľa § 4 ods. 8 písm. e) a f) UStG sú od dane oslobodené plnenia týkajúce sa cenných papierov, vrátane sprostredkovania, ale nie ich spravovanie a úschova, ako aj plnenia a sprostredkovanie plnení súvisiacich s obchodnými podielmi a podielmi v iných združeniach.

10 V § 15 UStG sa stanovuje:

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

- (1) dane za dodávku tovaru alebo iné služby zvlášť uvedené vo faktúrach v zmysle § 14, ktoré boli vykonané inými podnikateľmi na jeho podnikanie;
- (2) dovoznú daň z obratu odvedenú za tovary, ktoré dovezol pre svoje podnikanie do tuzemska alebo ktoré použije na účely realizovania plnení uvedených v § 1 ods. 3;
- (3) daň za získanie tovaru v rámci Spoločenstva na svoje podnikanie.

...

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

- (1) plnení oslobodených od dane,

...

4. V prípade, ak podnikateľ používa na svoje podnikanie tovar, ktorý bol dodaný, dovezený alebo získaný v rámci Spoločenstva alebo iné plnenie, ktoré používa len sťaži na účely realizovania plnení, ktoré vylučujú odpísanie dane na vstupe, v tom prípade nie je odpísateľná tá časť daných súm dane na vstupe, ktorá sa hospodársky dá priradiť k plneniam vedúcim k vylúčeniu odpisu dane na vstupe. Podnikateľ môže stanoviť neodpísateľnú časť sumy dane odhadom, ktorý je zdôvodniteľný.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 V roku 1994, o ktorý ide v spore vo veci samej, podnikala spoločnosť Securenta v oblasti nadobúdania, spravovania a predaja nehnuteľností, cenných papierov, finančných podielov a investícií všetkých druhov. Táto spoločnosť ako spoločnosť, ktorá ponúka svoje akcie na predaj všetkým záujemcom z radou verejnosti (Publikumsgesellschaft), získavala kapitál potrebný na takéto podnikanie vydávaním akcií a prostredníctvom atypických tichých spoločností. Počas uvedenej činnosti získala mnoho tichých spoločníkov, ako je v prípade takýchto spoločností bežné. Osoby, ktoré boli tichými spoločníkmi, poskytli spoločnosti Securenta kapitál, ktorý potom táto spoločnosť investovala.

12 V roku 1994 vykonala spoločnosť Securenta zdaniteľné plnenia vo výške 2 959 800 DEM. Jej celkový obrat predstavoval 6 480 006 DEM. To zahŕňalo príjmy z dividend vo výške 226 642 DEM a príjmy z predaja cenných papierov vo výške 1 389 930 DEM, teda spolu 1 616 572 DEM. Zo sumy DPH zaplatenej na vstupe vo výške 6 838 535 DEM sa väčšia časť, a síce suma vo výške 6 161 679 DEM, nedala priradiť k žiadnym osobitným plneniam na výstupe.

13 Počas správneho konania, ktoré sa týkalo určenia daňových povinností spoločnosti Securenta, táto spoločnosť uviedla, že všetky sumy DPH zaplatenej na vstupe, ktoré vznikli v spojení s nadobudnutím nových podielov, sú odpísateľné z dôvodu, že vydanie akcií je spojené so zvýšením jej základného imania v prospech jej hospodárskej činnosti vo všeobecnosti.

14 Finanžamt zamietol priznať právo na odpísanie jednak súm DPH zaplatenej na vstupe, ktoré pripadali na výdavky spojené so zriadením atypických tichých spoločností, a to vo výške 4

171 424 DEM, a na druhej strane na odpočítanie súm DPH, zaplatenej na vstupe, spojených s plneniami spoločnosti Securenta týkajúcimi sa leasingu, a to vo výške 676 856 DEM. Finanzamt teda vyčíslil sumu DPH zaplatenej na vstupe, ktorá sa nedá priamo priradiť k žiadnym osobitným plneniam na výstupe, na 1 990 254 DEM. Z tejto sumy Finanzamt uznal iba časť zodpovedajúcu približne 45 % určenej podľa kúpa vyplývajúceho z uplatnenia kritéria spojeného s rozsahom realizovaných investícií, takže odpočítateľná suma DPH, zaplatenej na vstupe, dosiahla výšku 1 567 616 DEM a suma dane, ktorá mala byť vrátená za rok 1994, predstavovala 1 123 647 DEM.

15 Spoločnosť Securenta podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu. Rozsudkom z 18. októbra 2001 Niedersächsisches Finanzgericht túto žalobu zamietol.

16 Spoločnosť Securenta podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Bundesfinanzhof, ktorý rozsudkom z 18. novembra 2004 zrušil rozsudok Niedersächsisches Finanzgericht.

17 Niedersächsisches Finanzgericht, ktorý vo veci opätovne rozhoduje, teda rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Určuje sa právo na odpočítanie [DPH] 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..., alebo je odpočítanie dane prípustné len v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a so zriadením tichých spoločností priradené k hospodárskej činnosti žalobkyne v zmysle článku 2 ods. 1 [šiestej] smernice...?“

2. V prípade, že odpočítanie [DPH] je prípustné len v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením tichých spoločností priradené k hospodárskej činnosti žalobkyne, má sa rozdelenie... súm [DPH] zaplatenej na vstupe do podnikateľskej a nepodnikateľskej oblasti vykonať podľa tzv. „investičného kúpa“ alebo je... pri primeranom uplatnení článku 17 ods. 5 [šiestej] smernice... správne aj použitie „kúpa plnení“?“

O prejudiciálnych otázkach

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

18 Spoločnosť Securenta tvrdí, že všetky sumy DPH zaplatenej na vstupe, ktoré vznikli v spojení s nadobudnutím podielov, sú odpočítateľné, pretože vydanie akcií slúži na zvýšenie jej základného imania v prospech jej hospodárskej činnosti vo všeobecnosti. Na účely určenia rozsahu práva na odpočítanie je potrebné vymedziť podiel zdaniteľných plnení na jednej strane a oslobodených plnení na druhej strane.

19 Nemecká vláda sa domnieva, že odpočítanie dane zaplatenej na vstupe je povolené iba v rozsahu, v akom sú výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením tichých spoločností priradené k podnikateľskej činnosti. Táto vláda vysvetľuje, že v konaní vo veci samej je časť takto získaného kapitálu pridelená na oblasti, v ktorých sa nevykonáva žiadna podnikateľská činnosť, a síce na predaj finančných podielov. Rozdelenie DPH zaplatenej na vstupe medzi podnikateľskú a nepodnikateľskú činnosť sa teda má vykonať v súlade s investičným kúpom.

20 Portugalská vláda tvrdí, že DPH zaplatená na vstupe je odpočítateľná iba vo vzťahu k plneniam vykonaným v rámci podnikateľskej činnosti a že investičný kúpa je najvhodnejším spôsobom rozdelenia.

21 Vláda Spojeného kráľovstva uvádza, že časť vstupov týkajúca sa prevádzkových nákladov spojená s činnosťou, ktorá nie je hospodárskou činnosťou, nepredstavuje časť žiadneho výpočtu

odpo?tu sumy DPH zaplatenej na vstupe. Táto vláda sa domnieva, že vzh?adom na to, že spôsob rozdelenia nie je upravený v ustanoveniach šiestej smernice, patrí do diskre?nej právomoci ?lenských štátov.

22 Komisia Európskych spoločností uvádza, že uplatnenie predmetných da?ových predpisov na podnikateľskú ?innosť závisí od uplatnite?nosti faktorov, ktoré spôsobujú vznik práva na oslobodenie. Zatia? o plnenia súvisiace s cennými papiermi sú oslobodené od platenia DPH, prenájom a leasing nehnute?ností môže byť v prípade potreby zdaniteľný. Vzh?adom na tieto skuto?nosti vnútroštátnemu súdu prináleží, aby preskúmal charakter rozličných ?inností, ktoré vykonáva spoločnosť Securenta. V tejto súvislosti Komisia odporú?a použitie investičného k?ú?u, ktorý by však mal dostato?ne odráža? hospodársku skuto?nosť.

Odpove? Súdneho dvora

O prvej otázke

23 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, ako sa má ur?i? právo na odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe v prípade, že zdaniteľná osoba vykonáva sú?asne podnikateľskú a nepodnikateľskú ?innosť.

24 Na účely odpovedania na položenú otázku je potrebné v prvom rade pripomenú?, že právo na odpo?ítanie je integrálnou súčasťou systému DPH, v zásade ho nie je možné obmedzi? a uplatňuje sa pri všetkých daniach, ktoré sú spojené so zdaniteľnými plneniami vykonanými na vstupe (pozri rozsudky zo 6. júla 1995, BP Soupergaz, C?62/93, Zb. s. I?1883, bod 18, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C?110/98 až C?147/98, Zb. s. I?1577, bod 43).

25 Režim odpo?tov zavedený šiestou smernicou má totiž za cie? úplne zbavi? podnikate?a bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci jeho hospodárskych ?inností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, pokia? ide o da?ové bremeno, bez oh?adu na účely a výsledky týchto ?inností (pozri rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Zb. s. I?1, bod 15, a z 21. februára 2006, University of Huddersfield, C?223/03, Zb. s. I?1751, bod 47).

26 Z informácií, ktoré predložil vnútroštátny súd, vyplýva, že spoločnosť Securenta vykonáva tri typy ?inností, a to po prvé ?innosti, ktoré nie sú hospodárskymi ?innosťami a nepatria do pôsobnosti šiestej smernice o DPH, po druhé ?innosti, ktoré sú hospodárskymi ?innosťami a v dôsledku toho patria do pôsobnosti tejto smernice, sú však od DPH oslobodené, a po tretie zdaniteľné hospodárske ?innosti. V tomto kontexte teda vzniká otázka, či, a v prípade potreby, v akom rozsahu je táto zdaniteľná osoba oprávnená vykona? odpo?et DPH zaplatenej na vstupe, ktorá vznikla v spojení s výdavkami, ktoré nie je možné priradi? k žiadnym osobitným ?innostiam na výstupe.

27 Pokia? ide o výdavky spojené s vydaním akcií a zriadením atypických tichých spoločností, je potrebné uvies?, že na to, aby DPH zaplatená na vstupe a týkajúca sa takéhoto plnenia mohla spôsobi? vznik práva na odpo?ítanie, výdavky vykonané v tomto rámci musia byť súčasťou prvkov tvoriacich cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie (pozri rozsudky z 22. februára 2001, Abbey National, C?408/98, Zb. s. I?1361, bod 28; z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C?16/00, Zb. s. I?6663, bod 31, a z 8. februára 2007, Investrand, C?435/05, Zb. s. I?1315, bod 23).

28 Vzh?adom na tieto skuto?nosti pri DPH zaplatenej na vstupe týkajúcej sa výdavkov spojených s vydaním akcií alebo so zriadením atypických tichých spoločností môže vzniknú? právo na odpo?ítanie iba vtedy, ak je takto získaný kapitál pridelený na hospodársku ?innosť

dotknutej osoby. Súdny dvor totiž rozhodol, že systém odpočítania, ktorý zriaďuje šiesta smernica, sa týka všetkých hospodárskych činností zdaniteľnej osoby bez ohľadu na ich úroveň alebo výsledky pod podmienkou, že sami osebe podliehajú DPH (pozri rozsudky Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 44; z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 19, a Abbey National, už citovaný, bod 24).

29 Keďže sa v konaní vo veci samej, ako to poznamenal vnútroštátny súd, výdavky spojené s plneniami realizovanými v rámci vydávania akcií a finančných podielov nedali priradiť výlučne k hospodárskym činnostiam, ktoré vykonala spoločnosť Securenta na výstupe, netvoria časť samotných prvkov tvoriacich cenu plnení vzťahujúcich sa na uvedené činnosti. Ak by to napriek tomu tak bolo, predmetné plnenia by priamo a bezprostredne súviseli s hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby (pozri rozsudky Abbey National, už citovaný, body 35 a 36, ako aj Cibo Participations, už citovaný, bod 33). V každom prípade zo spisového materiálu, ktorý bol predložený Súdnemu dvoru, vyplýva, že náklady vynaložené spoločnosťou Securenta na finančné plnenia, o ktoré ide v spore vo veci samej, boli prinajmenšom sťažené na vykonávanie činností, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami.

30 Pri DPH zaplatenej na vstupe týkajúcej sa výdavkov, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, teda nemôže vzniknúť právo na odpočítanie, ak sa DPH vzťahuje na činnosti, ktoré vzhľadom na svoj nehospodársky charakter nepatria do pôsobnosti šiestej smernice.

31 Na prvú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že ak zdaniteľná osoba vykonáva súčasne hospodárske činnosti, či už zdaniteľné, alebo oslobodené od dane, a takisto činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, a ktoré teda nepatria do pôsobnosti šiestej smernice, 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 uvedenej smernice.

O druhej otázke

32 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa v prípade, že odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je prípustné len v rozsahu, v akom môžu byť výdavky, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, priradené k hospodárskym činnostiam, má rozdelenie súm DPH pri týchto výdavkoch vykonať podľa investičného kúpa alebo je pri primeranom uplatnení článku 17 ods. 5 šiestej smernice o DPH správne aj použitie kúpa plnení.

33 Na úľu odpovede na túto otázku je potrebnú uviesť, že v ustanoveniach šiestej smernice sa nenachádza pravidlo, ktoré by upravovalo spôsoby alebo kritériá, ktoré sú členské štáty povinné uplatniť pri prijímaní ustanovení, ktoré umožňujú rozdelenie súm DPH zaplatenej na vstupe podľa predmetných výdavkov vzťahujúcich sa na hospodárske činnosti, resp. na činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami. Ako totiž uviedla Komisia, pravidlá uvedené v článku 17 ods. 5 a článku 19 šiestej smernice sa týkajú DPH zaplatenej na vstupe pri výdavkoch spojených výlučne s hospodárskymi činnosťami, pričom upravujú rozdelenie medzi uvedenými činnosťami, a síce medzi zdaniteľnými činnosťami, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie a činnosťami oslobodenými od dane, pri ktorých takéto právo nevzniká.

34 Vzhľadom na tieto skutočnosti a na úľu toho, aby zdaniteľné osoby mohli vykonávať potrebné výpočty, členským štátom prináleží stanoviť spôsoby a kritériá vhodné na tento úľel, pričom je potrebné dodržať zásady, ktorým podlieha spoločný systém DPH.

35 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že keďže sa v šiestej smernici nenachádzajú potrebné ustanovenia týkajúce sa takýchto číselných určení, túto právomoc sú povinné vykonať členské štáty, pričom je potrebné zohľadniť úľel a štruktúru tejto smernice (pozri v tomto zmysle

rozsudok zo 14. septembra 2006, Wollny, C-72/05, Zb. s. I-8297, bod 28).

36 Konkrétne, ako uviedol generálny advokát v bode 47 svojich návrhov, opatrenia, ktoré majú v tejto súvislosti prijať členské štáty, musia byť v súlade so zásadou daňovej neutrality, na ktorej spočíva spoločný systém DPH.

37 Vzhľadom na to musia členské štáty vykonávať svoju diskretnú právomoc takým spôsobom, aby bolo zaručené, že odpočítanie sa vykoná iba vo vzťahu k tej časti DPH, ktorá zodpovedá plneniam, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. Je potrebné dbať o to, aby výpočet pomeru medzi hospodárskymi činnosťami a činnosťami, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, objektívne odrážal časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.

38 Je potrebné dodať, že pri výkone uvedenej právomoci sú členské štáty oprávnené v prípade potreby uplatniť buď investičný kúf, alebo kúf plnení, resp. akýkoľvek iný vhodný kúf, pričom nie sú povinné obmedziť sa na jeden z týchto spôsobov.

39 Na druhú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že určenie spôsobov a kritérií rozdelenia súm DPH zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, v zmysle šiestej smernice patrí do diskretnej právomoci členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.

O trovách

40 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Ak zdaniteľná osoba vykonáva súčasne hospodárske činnosti, či už zdaniteľné, alebo oslobodené od dane, a takisto činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, a teda ktoré nepatria do pôsobnosti 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, odpočítanie dane z pridanej hodnoty 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 tejto smernice.**

2. **Určenie spôsobov a kritérií rozdelenia súm dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe medzi hospodárske činnosti a činnosti, ktoré nie sú hospodárskymi činnosťami, v zmysle šiestej smernice 77/388 patrí do diskretnej právomoci členských štátov, ktoré musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť účel a štruktúru tejto smernice a v tejto súvislosti stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z týchto dvoch činností.**

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.