

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

21. února 2013(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 17 odst. 2 písm. a) – Nárok na odpot dan? zaplacené na vstupu – Nutnost existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi pln?ním na vstupu a zdan?ným pln?ním na výstupu – Služby advokáta poskytnuté v rámci trestního ?ízení týkajícího se úplatká?ství zahájeného proti osob?, jež byla jednatelem a hlavním spole?níkem spole?nosti s ru?ením omezeným“

Ve v?ci C-104/12,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (N?mecko) ze dne 22. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 29. února 2012, v ?ízení

Finanzamt Köln-Nord

proti

Wolframovi Beckerovi,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení A. Tizzano, p?edseda senátu, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za n?meckou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi B.-R. Killmannem a C. Soulay, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. L 15, s. 24, Zvl. vyd. 09/01, s. 24, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Köln-Nord (dále jen „Finanzamt“) a W. Beckerem, jehož předmětem je nárok na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené W. Beckerem na vstupu z odměny advokáta vztahující se k trestnímu řízení, které bylo proti W. Beckerovi zahájeno jakožto proti jednateli a hlavnímu společníkovi společnosti s ručením omezeným.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28f, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočítat od daní, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani“.

4 Článek 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daní musí osoba povinná k dani:

a) při odpočtu daní podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3“.

5 Podle čl. 22 odst. 3 písm. b) páté odrážky šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z jejího článku 28h, se na fakturách vystavovaných podle ustanovení této směrnice pro účely DPH povinné uvádějí plné jméno a adresa osoby povinné k dani a jejího zákazníka.

Německé právo

6 Podle § 15 odst. 1 první věty bodu 1 zákona z roku 2005 o dani z obrátu (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386, dále jen „UStG“) může podnikatel z titulu daní zaplacených na vstupu odpočítat daň splatnou ze zákona za plnění, která byla jeho podnikem poskytnuta jiným podnikatelem.

7 Odpočet daní je podle § 15 odst. 2 první věty bodu 1 UStG vyloučen pro plnění používaná podnikatelem pro účely plnění osvobozených od daní.

Spor v předvodním řízení a předběžné otázky

8 V době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v předvodním řízení, byl W. Becker fyzickou osobou – podnikatelem a většinovým společníkem A-GmbH (dále jen „A“), společnosti s ručením omezeným založené podle německého práva. Wolfram Becker a X byli jednatele společnosti A, jejímž předmětem činnosti bylo poskytování stavebních prací, jež podléhaly DPH, za úplatu.

Prokuristou a později rovněž jednatelem společnosti A byl P.

9 Wolfram Becker a společnost A tvořili ve smyslu UStG daňovou jednotku. Na základě toho byli W. Becker a společnost A považováni za jedinou osobu povinnou k dani, přičemž W. Becker, jakožto takzvaný „Organträger“ (zastřešující podnik), plnil daňové povinnosti skupiny podniků tvořené jím jakožto podnikatelem – fyzickou osobou a společností A.

10 Poté, co společnost A za úplatku provedla zdanitelnou stavební zakázku, která jí byla zadána, zahájilo příslušné státní zastupitelství vůči W. Beckerovi a P trestní vyšetřování. Existovalo totiž podezření, že společnost A získala před zadáním této zakázky důvěrné informace o nabídkách předložených konkurenčními podniky, a mohla tak předložit nejuvhodnější nabídku. Společnost A měla k získání těchto informací použít finančních darů, což lze z hlediska trestního práva kvalifikovat v případě W. Beckera a P jako „podplácení“ nebo napomáhání k tomuto trestnému činu a v případě příjemce těchto darů jako přijetí úplatku.

11 Trestní řízení zahájená proti W. Beckerovi a P byla na základě ustanovení německého trestního řádu zastavena splněním podmínky zaplacení narovnávacích ústek.

12 V průběhu trestního vyšetřování byli W. Becker i P. zastupováni každý svým advokátem. Podle ustanovení dohod o odmítnutí uvedených advokátů byli klienty advokáta, jehož si najal W. Becker, W. Becker jakožto obviněný a společnost A, zatímco klienty advokáta, jehož si najal P., byli P. jakožto obviněný a rovněž společnost A. Obě tyto dohody byly na straně klientů podepsány pouze za společnost A, zastoupenou W. Beckerem a P jakožto jednatelem, a opatřeny razítkem společnosti A.

13 Advokáti vystavovali faktury na společnost A. Z uvedených faktur uplatnil W. Becker, jakožto Organträger společnosti A., v daňovém roce 2005, který je předmětem sporu, daň DPH.

14 Jak vyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru Finanzamt měl za to, že dotčená DPH není odpočitatelná, a vydal tedy v případě W. Beckera daňový výměr. Vzhledem k tomu, že odvolání, jež W. Becker podal k Finanzamt, bylo zamítnuto, podal jmenovaný žalobu k Finanzgericht Köln, který jeho žalobu vyhověl.

15 Bundesfinanzhof, k němuž Finanzamt podal „Revision“, ve svém předkládacím rozhodnutí připomíná, že podle ustálené judikatury Soudního dvora předpokládá uplatnění nároku na daň existenci přímé souvislosti mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu. Finanzamt má však pochybnosti o tom, zda se taková souvislost určuje podle objektivního obsahu přijímaného plnění, nebo podle důvodu přijetí tohoto plnění.

16 Z judikatury Soudního dvora totiž podle Bundesfinanzhof vyplývá, že existence přímé a bezprostřední souvislosti závisí na „objektivních okolnostech“ (rozsudek ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 32), jakož i na „objektivní povaze dotčeného plnění“ (rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 24). Pokud jde o objektivní povahu plnění poskytnutých v projednávaném případě advokátem, je nutno konstatovat, že cílem tohoto plnění bylo přímě a bezprostředně chránit soukromé zájmy obou obviněných. Kromě toho bylo trestní stíhání vedeno pouze proti nim jakožto fyzickým osobám, a nikoli proti společnosti A, i když by stíhání proti společnosti A bylo rovněž právně možné.

17 Mimoto Soudní dvůr podle názoru Bundesfinanzhof rozhodl, že je také třeba zkoumat, zda přijímané plnění má svůj důvod výlučně ve zdanitelných činnostech osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 33). Podle předkládajícího soudu tak tomu ve věci v původním řízení je, neboť daná plnění by nebyla oběma dotčenými advokáty poskytnuta, pokud by společnost A nevykonávala činnost vytvářející

obrat, tedy ?innost zdanitelnou. Lze tedy mít za to, že uvedená pln?ní mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou hospodá?skou ?inností spole?nosti A. V takové situaci m?l W. Becker jakožto Organträger spole?nosti A nárok odpo?íst DPH zaplacenou na vstupu.

18 S p?ihlédnutím k t?mto úvahám se Bundesfinanzhof rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Ur?uje se p?ímá a bezprost?ední souvislost, kterou považuje judikatura Soudního dvora za rozhodující p?i výkladu pojmu ‚pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní‘ ve smyslu ?l. 17 odst. 2 písm.

a) [šesté sm?rnice],

– podle objektivního obsahu pln?ní p?ijátého osobou povinnou k dani (v projednávaném p?ípad? ?innost obhájce v trestním ?ízení sm?ujícím k tomu, aby nedošlo k odsouzení fyzické osoby) nebo

– podle d?vodu p?ijátého pln?ní (v projednávaném p?ípad? hospodá?ská ?innost osoby povinné k dani, p?i které fyzická osoba údajn? spáchala trestný ?in)?

2) V p?ípad?, že je rozhodným d?vod p?ijátého pln?ní: Má osoba povinná k dani, která spolu s jedním ze zam?stnanc? objedná pln?ní, podle ?l. 17 odst. 2 písm. a) [šesté sm?rnice] nárok na úplný nebo ?áste?ný odpo?et dan? na vstupu, a jaké požadavky na vystavení faktury musí být dodrženy p?i p?ijetí pln?ní n?kolika p?íjemci podle ?l. 22 odst. 3 písm. b) páté odrážky [šesté sm?rnice]?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

19 Za ú?elem odpov?di na první otázku je t?eba p?edevším p?ipomenout, že podle rozhodnutí Soudního dvora je existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, v zásad? nezbytná k tomu, aby nárok na odpo?et DPH na vstupu byl osob? povinné k dani p?iznán a aby mohl být zjišt?n rozsah takového nároku (viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 24; rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 26, a výše uvedený rozsudek Investrand, bod 23). Nárok na odpo?et DPH, která zatížila po?ízení zboží nebo služeb na vstupu, p?edpokládá, že náklady vynaložené na takové po?ízení jsou sou?ástí prvk? spoluur?ujících cenu pln?ní zdan?ných na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 30, a Abbey National, bod 28).

20 Nárok na odpo?et je nicmén? rovnž p?iznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí obecných výdaj? této osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluur?ujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani (v tomto smyslu zejména viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 31, a rozsudek ze dne 26. kv?tna 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 36).

21 Dále je t?eba uvést, že pokud jde o povahu „p?ímé a bezprost?ední souvislosti“, která musí existovat mezi pln?ním na vstupu a pln?ním na výstupu, Soudní dv?r došel k záv?ru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu p?esn?jší formulace. S ohledem na rozmanitost pln?ní v rámci obchodní a profesní ?innosti je totiž nemožné poskytnout vhodn?jší odpov??, pokud jde o zp?sob, jak ur?it ve všech p?ípadech vztah, který musí existovat mezi pln?ními na

vstupu a plněními uskutečnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 25).

22 Konečně z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při použití kritéria přímé souvislosti, což přislouží daňovým orgánům a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za nichž probíhala dotčená plnění (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 25) a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.

23 Povinnost nezohledňovat pouze objektivní obsah dotčeného plnění totiž nejvíce odpovídá cíli sledovanému společným systémem DPH, jímž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů spojených s uplatňováním uvedené DPH (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek BLP Group, bod 24; rozsudek ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 33, a rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 47).

24 Soudní dvůr dále rozhodl, že existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi použitým zbožím nebo službami a zdanitelným plněním uskutečným na výstupu, nebo výjimkou zdanitelným plněním uskutečným na vstupu, lze rovněž určit s ohledem na jejich objektivní obsah (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Midland Bank, bod 32, a *per analogiam*, pokud jde o prvky, které je třeba uvážit za účelem prokázání deklarovaného záměru osoby povinné k dani přiřadit určené zboží k plnění podléhajícímu DPH, rozsudek ze dne 14. února 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, s. 655, bod 24).

25 Výklad, podle kterého je třeba za účelem určení existence „přímé a bezprostřední souvislosti“ mezi daným plněním a celkovou zdanitelnou činností ve smyslu výše uvedené judikatury zohlednit objektivní prvky použitého zboží nebo služeb, není zpochybněnou okolností, že Soudní dvůr v bodech 33 a 36 svého výše uvedeného rozsudku Investrand v podstatě došel k závěru, že vzhledem k tomu, že provádění zdanitelné činnosti nepředstavuje výlučný důvod vynaložení určitých výdajů a nákladů, nelze u těchto výdajů a nákladů mít za to, že mají s touto činností přímou a bezprostřední souvislost.

26 Jak totiž vyplývá z bodů 25 až 34 daného rozsudku, Soudní dvůr právě s ohledem na všechny okolnosti, za nichž probíhala plnění dotčená ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, a zejména skutečnosti vyplývající ze spisu, který mu byl předložen, došel k závěru, že společnost Investrand BV neuskutečnila na výstupu žádné specifické plnění zdanitelné z titulu DPH, které by vyvolalo náklady dotčené ve věci v povodním řízení. A kromě toho rozhodl, že jelikož společnost Investrand BV neprokázala, že by tyto výdaje nevynaložila, kdyby nevykonávala hospodářskou činnost podléhající dani, nemohou být tyto výdaje považovány za výdaje vynaložené pro potřeby celkových zdanitelných činností.

27 Soudní dvůr mohl v bodě 34 výše uvedeného rozsudku Investrand rozhodnout, že postavení společnosti Investrand BV je srovnatelné s postavením soukromého držitele akcií, a mohl dojít k závěru, že tato plnění nemohou spadat do působnosti šesté směrnice pouze proto, že v rámci přezkumu, který provedl, zohlednil objektivní obsah dotčených plnění.

28 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že Soudní dvůr ve svém výše uvedeném rozsudku Investrand nevyloží, že dotčená plnění mohou být za jiných okolností s ohledem na svůj obsah přiřazena ke zdanitelné hospodářské činnosti. Soudní dvůr pouze uvedl, jak vyplývá z bodu 33 uvedeného rozsudku, že i kdyby společnost Investrand BV nevykonávala zdanitelnou činnost, stejně by vynaložila dotčené výdaje, takže tyto výdaje nelze považovat za výdaje zapříčiněné zdanitelnými činnostmi této společnosti.

29 Za těchto podmínek, jak uvedla německá vláda, okolnost, že určení přímé a bezprostřední

souvislosti existující mezi poskytnutím služeb a celkovou zdanitelnou hospodářskou činností musí být provedeno s ohledem na objektivní obsah tohoto plnění, nevylučuje, že bude zohledněn i výlučný důvod dotčeného plnění, přičemž na tento důvod musí být nahlíženo tak, že tvoří kritérium pro určení objektivního obsahu. Je-li tedy prokázáno, že plnění nebylo uskutečeno pro účely zdanitelných činností osoby povinné k dani, nemůže být toto plnění považováno za plnění, jež má přímou a bezprostřední souvislost s jejími činnostmi ve smyslu judikatury Soudního dvora, i když je toto plnění s ohledem na svůj objektivní obsah zdanitelné DPH.

30 V projednávaném případě, zaprvé, podle informací předložených předkládajícím soudem bylo cílem služeb advokáta ve věci v původním řízení přímo a bezprostředně chránit soukromé zájmy obou obviněných, kteří byli trestně stíháni za protiprávní jednání způsobené jejich osobním jednáním. Jak již bylo upřesněno v bodě 16 tohoto rozsudku, toto trestní stíhání bylo ostatně vedeno pouze proti těmto obviněným jakožto fyzickým osobám, a nikoli proti společnosti A, i když by stíhání proti společnosti A bylo rovněž právně možné. Tento soud z toho správně vyvodil, že náklady na tato plnění nemohou být s ohledem na jejich objektivní obsah považovány za náklady vynaložené pro účely celkových zdanitelných činností společnosti A.

31 Zadruhé předkládající soud uvádí, že jelikož plnění by nebyla oběma dotčenými advokáty poskytnuta, pokud by společnost A nevykonávala činnost vytvářející obrát, tedy činnost zdanitelnou, existuje mezi náklady na tato plnění a celkovou hospodářskou činností společnosti A přímá souvislost. Je však třeba konstatovat, že nelze mít za to, že tato přímá souvislost tvoří přímou a bezprostřední souvislost ve smyslu judikatury Soudního dvora. Jak uvedl předkládající soud, mezi trestním stíháním a společností A neexistuje právní vztah, takže tato plnění je třeba považovat za plnění poskytnutá zcela mimo rámec zdanitelných činností společnosti A.

32 V tomto ohledu je třeba dodat, že okolnost, že vnitrostátní občanské právo ukládá takovému podniku, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, nést náklady spojené s obhajobou zájmů jeho orgánů v trestním řízení, je pro výklad a uplatnění ustanovení týkajících se společného systému DPH irelevantní. S ohledem na objektivní režim DPH zavedený tímto systémem je totiž určující pouze objektivní vztah mezi poskytnutými plněními a zdanitelnou hospodářskou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 54), jinak by totiž bylo vážně narušeno jednotné uplatňování unijního práva v dané oblasti.

33 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity touto osobou „pro účely jejich zdanitelných plnění“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou. V projednávané věci nevzniká na základě plnění advokáta, jejichž cílem je zabránit trestním sankcím vůči fyzickým osobám jednajícím za podnik, jež je osobou povinnou k dani, tomuto podniku nárok na to, aby si jakožto daň na vstupu odpovídě daň z přidávané hodnoty, kterou je povinen z poskytnutých plnění odvést.

Ke druhé otázce

34 S ohledem na odpověď poskytnutou na první otázku není na místě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (první senát) rozhodl takto:

Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity touto osobou „pro účely jejích zdanitelných plnění“ ve smyslu čl. 17 odst. 2 písm. a) 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, ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou.

V projednávané věci nevzniká na základě plnění advokáta, jejichž cílem je zabránit trestním sankcím vůči fyzickým osobám jednajícím za podnik, jež je osobou povinnou k dani, tomuto podniku nárok na to, aby si jakožto daň na vstupu odpovětl daň z přidané hodnoty, kterou je povinen z poskytnutých plnění odvést.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.