ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)
26. května 2005 *

Ve věci C-465/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakousko) ze dne 20. října 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 5. listopadu 2003, v řízení

Kretztechnik AG

proti

Finanzamt Linz,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: F. G. Jacobs,
vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. prosince 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Kretztechnik AG P. Farmerem, barrister, ve spolupráci s J. Kajus a B. Terrou, profesor,

— za Finanzamt Linz W. Ritircem, jako zmocněncem,

— za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,

— za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,

— za německou vládu F. Huschensem, M. Lummou a A. Tiemann, jako zmocněnci,

— za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,

— za vládu Spojeného království M. Bethellem, jako zmocněncem, ve spolupráci s M. Hall, barrister,

— za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 24. února 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 a 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice").

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Kretztechnik AG (dále jen „Kretztechnik") a Finanzamt Linz ve věci odmítnutí posledně uvedeného povolit této společnosti odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH"), kterou odvedla za služby spojené s vydáním akcií v rámci svého vstupu na frankfurtskou burzu cenných papírů (Německo).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 druhý pododstavec první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301) uvádí, že „[k]aždé plnění je podrobeno [DPH] vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky [DPH], kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky".

4 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková".

5 Článek 4 odst. 1 a 2 šesté směrnice zní:

„1. ‚Osobou povinnou k dani' se rozumí jakákoliv osoba, která na nějakém místě provádí samostatně některou z hospodářských činností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

2. Mezi hospodářské činnosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb včetně těžební a zemědělské činnosti a činnosti při výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodářskou činnost se rovněž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj."

6 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se za dodání zboží považuje „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník".

7 Článek 6 odst. 1 první pododstavec uvedené směrnice stanoví, že „jakékoliv plnění, které není dodáním zboží", je považováno za poskytování služeb.

8 Článek 13 část B písm. d) bod 5 šesté směrnice stanoví, že členské státy osvobodí od DPH „operace včetně sjednání a vyjma řízení a správu v oblasti akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dlužních úpisů a jiných cenných papírů [...]".

9 Článek 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice uvádí:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, 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;

[...]"

10 Článek 17 odst. 5 šesté směrnice se týká odpočitatelnosti DPH v případě zboží nebo služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít současně k plnění, u nichž je DPH odpočitatelná, a plnění, u nichž DPH odpočitatelná není. V takovém případě první pododstavec uvedeného ustanovení stanoví, že „je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění".

Vnitrostátní právní úprava

11 Ustanovení šesté směrnice byla provedena do rakouského práva zákonem z roku 1994 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), ve znění vyhlášeném v roce 1999 (BGBl. I, 106/1999).

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Kretztechnik je akciovou společností založenou v Rakousku, jejímž předmětem podnikání je vývoj a distribuce lékařských přístrojů. Rozhodnutím valné hromady jejích akcionářů ze dne 18. ledna 2000 byl základní kapitál této společnosti zvýšen z 10 milionů eur na 12,5 milionů eur. Za účelem získání kapitálu nezbytného k tomuto zvýšení požádala tato společnost o svůj vstup na frankfurtskou burzu cenných papírů.

13 Kretztechnik byla přijata na uvedenou burzu v březnu 2000. Provedla zvýšení kapitálu vydáním akcií na majitele.

14 Platební výměr ze dne 5. července 2002 zpracovaný Finanzamt Linz za rok 2000 nepřipouštěl odpočet DPH zaplacené na vstupu společností Kretztechnik za služby spojené s jejím vstupem na burzu cenných papírů. Jelikož vydání akcií je v Rakousku považováno za plnění osvobozené od DPH na základě ustanovení vnitrostátního práva, které je obdobné čl. 13 B písm. d) bodu 5 šesté směrnice, zmíněná společnost nemůže podle Finanzamt uplatnit nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu.

15 Kretztechnik napadla uvedený platební výměr u Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, který rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Poskytuje akciová společnost služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice [...], když vydá akcie pro nové akcionáře oproti zaplacení emisní ceny v rámci vstupu na burzu cenných papírů?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: je třeba čl. 2 bod 1 a článek 17 šesté směrnice [...] vykládat tak, že poskytování služeb spojených se vstupem na burzu cenných papírů musí být v plném rozsahu kvalifikováno jako plnění osvobozené od daně, které z tohoto důvodu neumožňuje odpočet daně zaplacené na vstupu?

3) V případě záporné odpovědi na první otázku: zakládá čl. 17 odst. 1 a odst. 2 šesté směrnice nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu z důvodu, že ostatní služby považované za zakládající nárok na odpočet (reklama, odměna advokáta, technické a právní poradenství) byly použity pro zdanitelná plnění podniku?“

K předběžným otázkám

K první otázce

16 Kretztechnik, dánská a italská vláda, jakož i Komise Evropských společenství tvrdí, že společnost neposkytuje službu za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, když vydává nové akcie při svém vstupu na burzu cenných papírů. V tomto smyslu zdůrazňují, že Kretztechnik vstupuje na burzovní trh za účelem financování své obchodní činnosti vymezené ve stanovách, a nikoliv v rámci obchodní činnosti spočívající ve sjednávání cenných papírů.

17 Naopak Finanzamt Linz, rakouská a německá vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že byť samotné nabytí a samotné držení akcií nemůže být považováno za hospodářskou činnost (viz rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, s. I-3111, ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Recueil, s. I-745, a ze dne 26. června 2003, KapHag, C-442/01, Recueil, s. I-6851), vydání akcií osobou povinnou k dani s cílem posílení jejího kapitálu a za účelem výkonu její hospodářské činnosti představuje zdanitelné plnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Tento výklad je potvrzen čl. 13 částí B písm. d) bodem 5 této směrnice, který předpokládá existenci v zásadě zdanitelného plnění.

18 V tomto směru je třeba připomenout, že z čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, který definuje rozsah působnosti DPH, vyplývá, že uvnitř členského státu jsou předmětem této

daně pouze činnosti, které mají hospodářskou povahu. Pojem hospodářské činnosti je definován v čl. 4 odst. 2 téže směrnice jako pojem zahrnující veškerou činnost producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb, a mimo jiné využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj (rozsudek KapHag, uvedený výše, bod 36).

19 Podle ustálené judikatury samotné nabytí a samotné držení akcií nemůže být považováno za hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice. Samotné převzetí kapitálové účasti v jiných společnostech totiž nepředstavuje využívání majetku za účelem vytvoření pravidelného příjmu, vzhledem k tomu, že případná dividenda, plod této účasti, vyplývá ze samotného vlastnictví majetku a není protihodnotou žádné hospodářské činnosti ve smyslu téže směrnice (viz výše uvedené rozsudky Harnas & Helm, bod 15, KapHag, bod 38, a rozsudek ze dne 21. října 2004, BBL, C-8/03, Sb. rozh. s. I-10157, bod 38). Pokud tedy převzetí kapitálové účasti v jiných společnostech nepředstavuje samo o sobě hospodářskou činnost ve smyslu uvedené směrnice, je tomu tak i u operací, které spočívají v převodu těchto účastí (viz rozsudky ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, s. I-3013, bod 33, KapHag, uvedený výše, bod 40, a BBL, uvedený výše, bod 38).

20 Naopak do rozsahu působnosti šesté směrnice spadají, avšak od DPH jsou osvobozeny, v souladu s čl. 13 částí B písm. d) bodem 5 této směrnice, operace spočívající v získávání pravidelného příjmu z činností, které přesahují rámec samotného nabývání a prodeje cenných papírů, jako jsou operace uskutečněné při výkonu obchodní činnosti obchodování s cennými papíry (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, Recueil, s. I-4295, bod 59, a BBL, uvedený výše, bod 41).

21 Pokud jde o otázku, zda vydání akcií společností může být považováno za hospodářskou činnost spadající do rozsahu působnosti čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, je třeba připomenout jednak, že povaha takové operace se neliší podle toho, zda je provedena společností v rámci jejího vstupu na burzu cenných papírů, nebo společností, která není kótovaná na burze cenných papírů.

22 Kromě toho je třeba připomenout, že v souladu s čl. 5 odst. 1 šesté směrnice dodání zboží zahrnuje převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Vydání nových akcií, které jsou cennými papíry představujícími nehmotný majetek, nemůže být tedy považováno za dodání zboží za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 téže směrnice.

23 Zdanitelná povaha vydání akcií tedy závisí na otázce, zda tato operace představuje poskytování služeb za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

24 V tomto směru Soudní dvůr již rozhodl, že osobní společnost, která přijme společníka proti zaplacení peněžitého vkladu, neuskutečňuje vůči tomuto společníku poskytnutí služby za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice (rozsudek KapHag, uvedený výše, bod 43).

25 Stejně je tomu, pokud jde o vydání akcií s cílem shromáždění kapitálu.

26 Jak správně uvedl generální advokát v bodech 59 a 60 svého stanoviska, společnost, která vydává nové akcie, totiž hodlá zvětšit svůj majetek získáním dodatečného kapitálu a uznává vlastnické právo nových akcionářů k části takto zvýšeného kapitálu. Z pohledu emitující společnosti je cílem získání kapitálu, a nikoliv poskytnutí služby. Pokud jde o akcionáře, zaplacení částky nezbytné ke zvýšení kapitálu představuje nikoliv protiplnění, ale investici nebo vložení kapitálu.

27 Z toho vyplývá, že vydání akcií není ani dodáním zboží, ani poskytováním služeb za protihodnotu ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Taková operace, ať již je, nebo není provedena v rámci vstupu dotčené společnosti na burzu cenných papírů, tedy nespadá do rozsahu působnosti této směrnice.

28 Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že vydání nových akcií není plněním spadajícím do rozsahu působnosti čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

K druhé otázce

29 Vzhledem k odpovědi na první otázku není třeba odpovídat na druhou otázku.

K třetí otázce

30 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice zakládá nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za služby spojené s vydáním akcií.

31 Finanzamt Linz, jakož i rakouská, dánská, německá a italská vláda tvrdí, že jelikož vydání akcií v rámci vstupu na burzu cenných papírů není zdanitelným plněním ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, neexistuje nárok na odpočet DPH, kterou byly zatíženy služby pořízené za protiplnění za účelem vydání uvedených akcií. Odlišně od věci, která vedla k vydání rozsudku ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, Recueil, s. I-1361), služby, ve věci v původním řízení pořízené na vstupu, které podléhaly DPH, nejsou nedílnou součástí celkové hospodářské činnosti Kretztechnik, jako spoluurčující prvek zakládající cenu výrobků uváděných na trh touto společností. Náklady na tyto služby se vztahují výlučně ke vstupu této společnosti na burzu cenných papírů a nepojí se k její obecné zdanitelné činnosti.

32 Naopak Kretztechnik, vláda Spojeného království a Komise shledávají, že i když služby pořízené na vstupu a podléhající DPH byly spojeny nikoliv s konkrétními zdanitelnými plněními, ale s náklady na vydání akcií, mohou být součástí obecných výdajů této společnosti a představovat prvek spoluurčující cenu výrobků uváděných touto společností na trh. Za těchto podmínek Kretztechnik má nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu a vztahující se k nákladům vynaloženým na pořízení služeb spojených se vstupem této společnosti na burzu cenných papírů (viz rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, Recueil, s. I-983, bod 25, ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 31, a Abbey National, uvedený výše, body 34 až 36).

33 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury nárok na odpočet stanovený v článcích 17 až 20 šesté směrnice je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

34 Účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto smyslu viz 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 výše uvedené rozsudky Gabalfrisa a další, bod 44, Midland Bank, bod 19, a Abbey National, bod 24).

35 Z posledně uvedené podmínky vyplývá, že k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 30, a Abbey National, bod 28, a ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 31).

36 Ve věci v původním řízení s ohledem na skutečnost jednak, že vydání akcií je operací, která nespadá do rozsahu působnosti šesté směrnice, a jednak, že tato

operace je provedena Kretztechnik za účelem posílení jejího kapitálu ve prospěch její obecné hospodářské činnosti, je třeba shledat, že náklady za služby pořízené touto společností v rámci dotčené operace jsou součástí jejích obecných výdajů a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejích výrobků. Takové služby mají totiž přímou a okamžitou spojitost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz výše uvedené rozsudky BLP Group, bod 25, Midland Bank, bod 31, Abbey National, body 35 a 36, a Cibo Participations, bod 33).

37 Z toho vyplývá, že Kretztechnik má v souladu s čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice nárok na odpočet celé DPH, kterou byly zatíženy náklady vynaložené touto společností na různé služby pořízené v rámci vydání akcií, které uskutečnila, avšak pod podmínkou, že všechny operace provedené touto společností v rámci její hospodářské činnosti představují zdanitelná plnění. Pokud totiž osoba povinná k dani uskuteční současně plnění zakládající nárok na odpočet a plnění, které nezakládá nárok na odpočet, může v souladu s čl. 17 odst. 5 prvním pododstavcem šesté směrnice odečíst výlučně jen ten podíl DPH, který připadá na hodnotu prvního druhu plnění (výše uvedené rozsudky Abbey National, bod 37, a Cibo Participations, bod 34).

38 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice zakládá nárok na odpočet celé DPH, kterou byly zatíženy náklady vynaložené osobou povinnou k dani na různé služby, které pořídila v rámci vydání akcií, v rozsahu, v němž všechny operace provedené touto osobou povinnou k dani v rámci její hospodářské činnosti představují zdanitelná plnění.

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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) **Vydání nových akcií není plněním spadajícím do rozsahu působnosti čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995.**

2) **Článek 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, zakládá nárok na odpočet celé daně z přidané hodnoty, kterou byly zatíženy náklady vynaložené osobou povinnou k dani na různé služby, které pořídila v rámci vydání akcií, v rozsahu, v němž všechny operace provedené touto osobou povinnou k dani v rámci její hospodářské činnosti představují zdanitelná plnění.**

Podpisy.