ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 26. mája 2005 *

Vo veci C-465/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakúsko), z 20. októbra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 5. novembra 2003, ktorý súvisí s konaním:

Kretztechnik AG

proti

Finanzamt Linz,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Lenaerts (spravodajca), J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič a E. Levits,

* Jazyk konania: nemčina

generálny advokát: F. G. Jacobs,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. decembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Kretztechnik AG, v zastúpení: P. Farmer, barrister, za právnej pomoci J. Kajus a B. Terra, profesor,

— Finanzamt Linz, v zastúpení: W. Ritirc, splnomocnený zástupca,

— rakúska vláda, v zastúpení: H. Dossi, splnomocnený zástupca,

— dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,

— nemecká vláda, v zastúpení: F. Huschens a M. Lumma, ako aj A. Tiemann, splnomocnení zástupcovia,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Bethell, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci M. Hall, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 24. februára 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 a 17 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu vedeného spoločnosťou Kretztechnik AG (ďalej len „Kretztechnik") proti Finanzamt Linz, ktorého predmetom je rozhodnutie, ktorým Finanzamt Linz odmietol uznať tejto spoločnosti odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH"), ktorú zaplatila za služby súvisiace s vydaním akcií pri jej prijatí na burzu cenných papierov vo Frankfurte (Nemecko).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 2 druhý odsek prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, 1967, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) stanovuje, že „na každé plnenie sa vyrubí [uplatní — *neoficiálny preklad*] daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky".

4 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [protihodnotu — *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani [platiteľom dane — *neoficiálny preklad*]".

5 Článok 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice znie takto:

„1. Pojem ‚osoba podliehajúca dani' [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] 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 [príjmu z neho — *neoficiálny preklad*] na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť."

6 Podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice sa za dodávku tovarov považuje „prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [ako vlastník — *neoficiálny preklad*]".

7 Článok 6 ods. 1 prvý pododsek tejto smernice stanovuje, že „každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru", sa považuje za poskytovanie služieb.

8 Článok 13 B písm. d) bod 5 šiestej smernice stanovuje, že členské štáty oslobodia od DPH „plnenia vrátane sprostredkovania — s výnimkou spravovania a úschovy — týkajúce sa účastín [akcií — *neoficiálny preklad*], podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov...".

9 Článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti — *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane.

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

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej [mu — *neoficiálny preklad*] boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou osobou podliehajúcej dani [iným platiteľom dane — *neoficiálny preklad*];

..."

10 Článok 17 ods. 5 šiestej smernice sa týka odpočtu DPH v prípade, ak platiteľ dane použije tovary alebo služby na plnenia, pri ktorých je DPH odpočítateľná, a zároveň na plnenia, pri ktorých nie je odpočítateľná. Prvý pododsek uvedeného ustanovenia stanovuje, že v týchto prípadoch „je povolené odrátať [odpočítať — *neoficiálny preklad*] iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení".

Vnútroštátna právna úprava

11 Ustanovenia šiestej smernice boli prebrané do rakúskeho vnútroštátneho práva zákonom z roku 1994 o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994) v znení zverejnenom v roku 1999 (BGBl. I, 106/1999).

Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Kretztechnik je akciovou spoločnosťou usadenou v Rakúsku, ktorej predmetom činnosti je vývoj a distribúcia zdravotníckych prístrojov. Rozhodnutím valného zhromaždenia akcionárov z 18. januára 2000 bolo základné imanie spoločnosti zvýšené z 10 miliónov eur na 12,5 milióna eur. S cieľom získať prostriedky potrebné na toto zvýšenie, požiadala táto spoločnosť o prijatie na burzu cenných papierov vo Frankfurte.

13 K prijatiu spoločnosti Kretztechnik na uvedenú burzu došlo v marci roku 2000. Spoločnosť pristúpila k zvýšeniu imania vydaním akcií na doručiteľa.

14 Platobným výmerom z 5. júla 2002, ktorý vydal Finanzamt Linz vo vzťahu k roku 2000, neuznal tento úrad odpočet DPH na vstupe, ktorú spoločnosť Kretztechnik zaplatila za služby súvisiace s jej prijatím na burzu cenných papierov. Vydanie akcií považované v Rakúsku na základe ustanovenia vnútroštátneho práva analogického s článkom 13 B písm. d) bodom 5 šiestej smernice za plnenie oslobodené od DPH neumožňuje podľa názoru Finanzamt uvedenej spoločnosti uplatniť právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

15 Spoločnosť Kretztechnik napadla uvedený platobný výmer na Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Poskytuje akciová spoločnosť službu za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice... v prípade, keď v čase jej prijatia na burzu cenných papierov vydá novým akcionárom akcie proti zaplateniu ich emisného kurzu?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná: má sa článok 2 bod 1 a článok 17 šiestej smernice... vykladať tak, že poskytovanie služieb súvisiacich s prijatím na burzu cenných papierov je potrebné považovať vo svojej celistvosti za plnenie oslobodené od dane a z tohto dôvodu nepripúšťajúce odpočet dane zaplatenej na vstupe?

3. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná: priznáva článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe z dôvodu, že iné služby (reklama, výdavky na advokáta, technické a právne rady), pri ktorých vzniká právo na odpočet, boli uskutočnené na účely zdaniteľných plnení spoločnosti?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

16 Kretztechnik, dánska a talianska vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev tvrdia, že spoločnosť neuskutočňuje plnenia za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice v prípade, ak vydáva nové akcie v čase jej prijatia na burzu cenných papierov. Na tento účel zdôrazňujú, že Kretztechnik vstupuje na burzu cenných papierov s cieľom financovať svoju obchodnú činnosť zapísanú v registri, a nie v rámci obchodnej činnosti obchodovania s cennými papiermi.

17 Naopak Finanzamt Linz, ako aj rakúska a nemecká vláda a vláda Veľkej Británie tvrdia, že aj keď jednoduché nadobudnutie a samotnú držbu akcií nemožno považovať za hospodársku činnosť (pozri rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Zb. s. I-3111; zo 6. februára 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Zb. s. I-745, a z 26. júna 2003, KapHag, C-442/01, Zb. s. I-6851), vydanie akcií platiteľom dane s cieľom zvýšiť jeho imanie na účely vykonávania podnikateľskej činnosti predstavuje zdaniteľné plnenie v zmysle článku 2 bod 1 šiestej smernice. Tento výklad potvrdzuje článok 13 B písm. c) bod 5 tejto smernice, ktorý predpokladá existenciu plnení v zásade podliehajúcich dani.

18 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že z článku 2 bodu 1 šiestej smernice definujúceho oblasť pôsobnosti DPH vyplýva, že v rámci členského štátu podliehajú

tejto dani len činnosti, ktoré majú hospodársky charakter. Pojem hospodárske činnosti je definovaný v článku 4 ods. 2 tej istej smernice ako zahŕňajúci všetky činnosti výrobcu, obchodníka a osoby poskytujúcej služby, predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účel trvalého dosahovania príjmu z neho (rozsudok KapHag, už citovaný, bod 36).

19 V zmysle ustálenej judikatúry nemožno jednoduché nadobudnutie alebo samotnú držbu akcií považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Jednoduché nadobudnutie finančnej účasti v iných podnikoch nepredstavuje využívanie majetku na účel trvalého dosahovania príjmu z dôvodu, že prípadné dividendy, ako úžitok z tejto účasti, vyplývajú jednoducho z vlastníctva majetku a nie sú protihodnotou žiadnej hospodárskej činnosti v zmysle tej istej smernice (pozri rozsudky Harnas & Helm, už citovaný, bod 15; KapHag, už citovaný, bod 38, a z 21. októbra 2004, BBL, C-8/03, Zb. s. I-10157, bod 38). V prípade, ak nadobudnutie finančnej účasti v inej spoločnosti nepredstavuje samo osebe hospodársku činnosť v zmysle uvedenej smernice, platí to isté pre činnosti spočívajúce v prenechaní takejto účasti (pozri rozsudky z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, bod 33; KapHag, už citovaný, bod 40, a BBL, už citovaný, bod 38).

20 Naopak do pôsobnosti šiestej smernice patria, ale v súlade s článkom 13 B písm. d) bodom 5 tejto smernice sú od DPH oslobodené, plnenia spočívajúce vo vytváraní zisku, majúce trvalý charakter činností, ktoré prekračujú rámec jednoduchého nadobudnutia a predaja cenných papierov, ako napríklad plnenia uskutočňované pri vykonávaní obchodnej činnosti obchodovania s cennými papiermi (pozri rozsudky z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, bod 59, a BBL, už citovaný, bod 41).

21 Pokiaľ ide o otázku, či možno vydanie akcií spoločnosťou považovať za hospodársku činnosť patriacu do pôsobnosti článku 2 bodu 1 šiestej smernice, je dôležité pripomenúť, že po prvé, povaha tohto plnenia sa nelíši v závislosti od toho, či ho vykonáva spoločnosť v rámci jej pristúpenia na burzu cenných papierov, alebo spoločnosť, ktorá nie je kótovaná na burze cenných papierov.

22 Po druhé je dôležité pripomenúť, že v súlade s článkom 5 ods. 1 šiestej smernice dodanie tovarov zahŕňa prevod práva nakladať s hmotným majetok ako vlastník. Vydanie nových akcií, ktoré sú cennými papiermi predstavujúcimi nehmotný majetok, nemožno z tohto dôvodu považovať za dodanie tovaru za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 tej istej smernice.

23 Zdaniteľná povaha vydania akcií závisí z tohto dôvodu od toho, či toto plnenie predstavuje poskytnutie služby za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

24 V tejto súvislosti už 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 bodu 1 šiestej smernice (rozsudok KapHag, už citovaný, bod 43).

25 Rovnaký záver platí aj pre vydanie akcií s cieľom získať prostriedky.

26 Ako správne zdôraznil generálny advokát v bodoch 59 a 60 svojich návrhov, spoločnosť, ktorá vydáva nové akcie, sa usiluje zvýšiť svoj majetok získaním dodatočného imania, pričom zároveň uznáva právo nových akcionárov na podiel na takto zvýšenom imaní. Z pohľadu emitenta je cieľom získať prostriedky, a nie poskytovať služby. Pokiaľ ide o akcionára, platba súm potrebných na zvýšenie imania nepredstavuje protihodnotu, ale investíciu alebo umiestnenie prostriedkov.

27 Z uvedeného vyplýva, že vydanie akcií nie je ani dodaním tovarov, ani poskytnutím služieb uskutočneným za protihodnotu v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice. V dôsledku toho takéto plnenie bez ohľadu na to, či je uskutočňované pri prijatí na burzu cenných papierov, alebo nie, nepatrí do pôsobnosti tejto smernice.

28 Z tohto dôvodu je potrebné odpovedať na prvú otázku tak, že vydanie nových akcií nie je plnením patriacim do pôsobnosti článku 2 bodu 1 šiestej smernice.

O druhej otázke

29 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O tretej otázke

30 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice priznáva právo odpočítať DPH zaplatenú na vstupe zo služieb súvisiacich s vydaním akcií.

31 Finanzamt Linz, ako aj rakúska, dánska, nemecká a talianska vláda tvrdia, že z dôvodu, že vydanie akcií pri prijatí na burzu cenných papierov nie je zdaniteľným plnením v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice, neexistuje právo odpočítať DPH, ktorá zaťažuje služby prijaté za protihodnotu s cieľom vydania uvedených akcií. Na rozdiel od veci, ktorá viedla k rozsudku z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, Zb. s. I-1361), vo veci samej nepredstavovali služby, v tomto prípade služby prijaté na vstupe, ktoré podliehajú DPH, neoddeliteľnú súčasť celkovej hospodárskej činnosti spoločnosti Kretztechnik ako podstatný prvok vstupujúci do ceny výrobkov, s ktorými táto spoločnosť obchoduje. Výdavky spojené s týmito službami súviseli s prijatím tejto spoločnosti na burzu cenných papierov a nemali žiaden vzťah k všeobecnej zdaniteľnej činnosti, ktorú vykonáva.

32 Naopak, Kretztechnik, vláda Veľkej Británie a Komisia sa domnievajú, že aj keď služby prijaté na vstupe a podliehajúce DPH nesúviseli so špecifickými zdaniteľnými plneniami, ale s výdavkami spojenými s vydaním akcií, môžu byť časťou všeobecných výdavkov tejto spoločnosti a predstavovať podstatný prvok tvoriaci cenu výrobkov, s ktorými obchoduje. Za týchto podmienok mala spoločnosť Kretztechnik právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a týkajúcej sa výdavkov vynaložených na získanie služieb súvisiacich s prijatím tejto spoločnosti na burzu cenných papierov (pozri rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group, C-4/94, Zb. s. I-983, bod 25; z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 31, a Abbey National, už citovaný, body 34 až 36).

33 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočet dane upravené v článkoch 17 až 20 šiestej smernice neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane účtované pri plneniach uskutočňovaných na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, LP 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).

34 Systém odpočítania má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že sami osebe v zásade podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle 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, ako aj Gabalfrisa a i., už citovaný, bod 44, Midland Bank, už citovaný, bod 19, a Abbey National, už citovaný, bod 24).

35 Z tejto poslednej podmienky vyplýva, že aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je DPH odpočítateľná. Právo na odpočet 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 odpočet (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 30, a Abbey National, už citovaný, bod 28, ako aj z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 31).

36 Vo veci samej, 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 všeobecných výdavkov a ako také sú prvkom tvoriacim cenu jej výrobkov. Tieto služby v skutočnosti priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou platiteľa dane (pozri rozsudky BLP Group, už citovaný, bod 25; Midland Bank, už citovaný, bod 31; Abbey National, body 35 a 36, ako aj Cibo Participations, už citovaný, bod 33).

37 Z uvedeného vyplýva v súlade s článkom 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice, že Kretztechnik má právo na odpočet 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. Platiteľ dane uskutočňujúci 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 (rozsudky Abbey National, už citovaný, bod 37; a Cibo Participations, už citovaný, bod 34).

38 Z tohto dôvodu je potrebné odpovedať na tretiu otázku tak, že článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice priznáva právo na odpočet celej DPH zaťažujúcej výdavky vynaložené platiteľom dane na rozličné služby, ktoré nadobudol v rámci vydania akcií, pokiaľ sú všetky plnenia uskutočňované týmto platiteľom dane pri jeho hospodárskej činnosti zdaniteľnými plneniami.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Vydanie nových akcií nie je plnením patriacim do pôsobnosti článku 2 bodu 1 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, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995.**

2. **Článok 17 ods. 1 a 2 šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, priznáva právo na odpočet celej dane z pridanej hodnoty zaťažujúcej výdavky vynaložené platiteľom dane na rozličné služby, ktoré nadobudol v rámci vydania akcií, pokiaľ sú všetky plnenia uskutočňované týmto platiteľom dane pri jeho hospodárskej činnosti zdaniteľnými plneniami.**

Podpisy