ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

6. března 2008 *

Ve věci C-98/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Højesteret (Dánsko) ze dne 19. února 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 21. února 2007, v řízení

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

* Jednací jazyk: dánština.

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. prosince 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Nordania Finans A/S a BG Factoring A/S H. S. Hansenem a T. K. Kristjánssonem, advokater,

– za dánskou vládu B. Weis Fogh, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Lundgaard Hansenem, advokat,

– za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a S. Schønbergem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. prosince 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 19 odst. 2 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, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Nordania Finans A/S (dále jen „Nordania Finans“) a BG Factoring A/S (dále jen „BG Factoring“), která je právní nástupkyní společnosti BG Erhvervsfinans A/S (dále jen „Erhvervsfinans“), přičemž všechny tři společnosti jsou založeny podle dánského práva, na straně jedné, a Skatteministeriet (ministerstvo financí), na straně druhé, ve věci nároku na částečný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), který Erhvervsfinans mohla uplatnit ze svých obecných nákladů.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Dvanáctý bod odůvodnění šesté směrnice zní:

„[…] pravidla pro odpočet daně by měla být harmonizována do té míry, aby se týkala skutečně vybraných částí; […] výše odpočtu daně by měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem.“

4 Článek 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví:

„V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž [DPH] odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl [DPH] připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

[…]“

5 Článek 19 šesté směrnice, nazvaný „Výpočet odpočitatelného podílu“, zní následovně:

„1. Podíl odpočitatelný podle čl. 17 odst. 5 prvního pododstavce je dán zlomkem, který má:

– v čitateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním, u nichž je [DPH] odpočitatelná podle čl. 17 odst. 2 a 3, bez [DPH],

– ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a plněním, u nichž není [DPH] odpočitatelná, bez [DPH]. Členské státy mohou do jmenovatele rovněž zahrnout celkovou výši dotací kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 11 části A odst. 1 písm. a).

Podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento.

2. Odchylně od odstavce 1 se z výpočtu odpočitatelného podílu vylučuje výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku. Rovněž se vylučuje výše obratu vztahující se k plněním uvedeným v čl. 13 části B písm. d), jsou-li to příležitostná plnění, a dále vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím. Uplatní-li členské státy možnost volby danou čl. 20 odst. 5 a nebudou požadovat opravu daně vzhledem k investičnímu majetku, mohou k prodeji investičního majetku přihlédnout při výpočtu odpočitatelného podílu.

[…]“

6 Článek 20 šesté směrnice, který zakotvuje některá pravidla týkající se opravy odpočtů, stanoví:

„1. Původní odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, […]

[…]

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. […]

[…]

3. Při dodání investičního majetku v průběhu opravného období se má za to, že je až do uplynutí opravného období využíván osobou povinnou k dani pro některou její hospodářskou činnost. […]

[…]

4. Pro účely použití odstavců 2 a 3 mohou členské státy:

– vymezit obsah pojmu investiční majetek,

[…]

5. Jestliže by v některém členském státě byly důsledky používání odstavců 2 a 3 zanedbatelné, nemusí tento členský stát s výhradou konzultací podle článku 29 tyto odstavce použít s ohledem na celkový daňový dopad v dotyčném členském státě a na zamezení nadbytečné administrativy za podmínky, že nebude narušena hospodářská soutěž.

[…]“

Vnitrostátní právní úprava

7 Zákon o DPH (momsloven) provádí šestou směrnici. Článek 38 odst. 1 tohoto zákona, ve znění ze dne 18. května 1994, stanoví:

„V případě zboží a služeb, které zaregistrovaný podnik využívá pro potřeby podniku jak pro účely zakládající nárok na odpočet podle článku 37, tak pro další účely, lze provést odpočet vzhledem k té části daně, která odpovídá obratu, jehož bylo dosaženo částí činnosti podléhající registraci. Při výpočtu obratu se z jeho výše vylučuje částka obratu připadající na dodávky investičního majetku využívaného pro potřeby podniku. Za investiční majetek se považují stroje, zařízení a ostatní provozní prostředky, jejichž prodejní cena (bez daně stanovené tímto zákonem) překračuje 50 000 DKK [od roku 1996 75 000 DKK] […]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Nordania Finans a BG Factoring jsou dvě společnosti náležející do téže skupiny, které vznikly na základě restrukturalizace této skupiny po likvidaci společnosti Erhvervsfinans v roce 2001.

9 V průběhu období zahrnujícího roky 1995 až 1998 Erhvervsfinans vykonávala činnost leasingu automobilů podléhající DPH. V roce 1998 se tato činnost týkala 4 500 vozidel. Erhvervsfinans rovněž poskytovala finanční služby osvobozené od DPH.

Byla tudíž povinna vypočítat podíl pro určení částky, které se týkal nárok na částečný odpočet DPH, jejž mohla uplatnit ze svých obecných nákladů.

10 Do tohoto výpočtu Erhvervsfinans zahrnula obrat vyplývající z prodeje vozidel po skončení leasingových smluv. Měla totiž za to, že tato vozidla nejsou „investičním majetkem, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

11 Rozhodnutím ze dne 17. listopadu 1999 vyjádřily dánské místní daňové orgány s tímto posouzením nesouhlas a domnívaly se, že uvedená vozidla takový investiční majetek představují, a tudíž že obrat vyplývající z prodeje těchto vozidel nelze zahrnout do výpočtu uvedeného podílu.

12 Erhvervsfinans toto rozhodnutí napadla u Landsskatteret (daňový soud), který její žalobě usnesením ze dne 27. dubna 2001 vyhověl.

13 Skatteministeriet se proti tomuto rozhodnutí odvolalo k Østre Landsret (regionální soud pro východ), který, maje za to, že dotyčná vozidla jsou investičním majetkem, změnil rozhodnutí Landsskatteret rozsudkem ze dne 16. prosince 2003.

14 Nordania Finans a BG Factoring, které se mezitím staly právními nástupkyněmi Erhvervsfinans, napadly tento rozsudek u Højesteret (nejvyšší soud) dne 9. února 2004.

15 V tomto kontextu se Højesteret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být výraz ‚investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku', uvedený v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice […], vykládán tak, že zahrnuje majetek, který leasingová společnost pořizuje jednak za účelem jej pronajímat, a jednak za účelem jej po skončení leasingových smluv prodat?"

K předběžné otázce

16 Předkládající soud se svou otázkou konkrétně táže, zda čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku", zahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je jako ve věci v původním řízení pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala.

17 Úvodem je třeba připomenout, že pro určení dosahu ustanovení práva Společenství je namístě vzít do úvahy zároveň jeho znění, kontext a cíle (rozsudky ze dne 15. října 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Recueil, s. I-5279, bod 11; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer,C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 27, a ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans,C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 34). Mimoto z požadavků jak jednotného použití práva Společenství, tak zásady rovnosti vyplývá, že znění ustanovení práva Společenství, které výslovně neodkazuje na právo členských států za účelem vymezení svého smyslu a dosahu, musí být zpravidla vykládáno autonomním a jednotným způsobem v celém Společenství, přičemž tento výklad je třeba nalézt s přihlédnutím k souvislostem tohoto ustanovení a k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz zejména rozsudky ze dne 15. července 2004, Harbs, C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101, bod

28, a ze dne 18. října 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Sb. rozh. s. I-8817, bod 24).

18 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice neobsahuje pro určení svého smyslu a dosahu žádný výslovný odkaz na právo členských států a že jeho znění samo o sobě neumožňuje mít s jistotou za to, že se vztahuje na takový majetek, jakým je majetek dotčený v původním řízení. Za těchto podmínek je třeba vzít v úvahu kontext a cíle tohoto ustanovení.

19 Co se týče obsahu, je třeba připomenout, že článek 19 šesté směrnice se nachází v její hlavě XI, věnované režimu odpočtu. Cílem nároku na odpočet stanoveného v čl. 17 odst. 2 uvedené směrnice, který se týká daně, jež na vstupu zatěžuje zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění, 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 za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 8. února 2007, Investrand, C-435/05, Sb. rozh. s. I-1315, bod 22 a citovaná judikatura).

20 Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje jak zdanitelná plnění zakládající nárok na odpočet, tak plnění osvobozená od daně, která takový nárok nezakládají, čl. 17 odst. 5 šesté směrnice stanoví, že odpočitatelný je jen podíl DPH připadající na hodnotu zdanitelných plnění. Tento podíl se vypočítá postupem vymezeným v článku 19 uvedené směrnice. Jak uvedl generální advokát v bodě 65 svého stanoviska, mají tato ustanovení za cíl umožnit osobě povinné k dani, která pořizuje zboží nebo služby

pro výkon zdanitelných činností a zároveň i činností osvobozených od daně, odečíst v plném rozsahu část DPH zatěžující pořízení tohoto zboží nebo těchto služeb, která by měla odpovídat poměru, ve kterém jsou používány pro účely zdanitelných činností.

21 V tomto kontextu sice odstavec 1 článku 19 šesté směrnice stanoví, že odpočitatelný podíl je dán zlomkem, který má v čitateli obrat vztahující se ke zdanitelným plněním a ve jmenovateli roční obrat, případně zvýšený o některé dotace, avšak odstavec 2 téhož článku uvádí, že se odchylně vylučuje zejména výše obratu vztahující se k dodáním investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku, nebo vztahující se k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím.

22 Cíl uvedeného odstavce 2 vyplývá z důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice předloženému Komisí Evropských společenství Radě Evropských společenství dne 29. června 1973 (viz Bulletin Evropských společenství, doplněk 11/73, s. 20), podle které „položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkreslit jeho skutečný význam v rozsahu, v němž takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani. To se týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze příležitostnými činnostmi, které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obratu podniku. Tyto činnosti jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.“ *(neoficiální překlad)*

23 V tomto ohledu Soudní dvůr již rozhodl, že příležitostné činnosti nejsou zahrnuty do jmenovatele zlomku použitého pro výpočet podílu v souladu s článkem 19 šesté směrnice proto, aby byl dodržen cíl úplné neutrality, kterou společný systém DPH zaručuje. Kdyby do uvedeného jmenovatele měly být zahrnuty veškeré výnosy

finančních operací osoby povinné k dani, které souvisejí se zdanitelnými plněními, a to i v případě, že dosažení takových výnosů nepředpokládá žádné použití zboží nebo služeb podléhajících DPH, nebo předpokládá pouze jejich velmi omezené použití, byl by výpočet odpočtu zkreslený (rozsudek ze dne 11. července 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Recueil, s. I-3695, bod 21).

24 Přijetím ustanovení čl. 19 odst. 2 šesté směrnice tedy zákonodárce Společenství zamýšlel z výpočtu podílu vyloučit obrat vztahující se k prodeji zboží, pokud tento prodej má ve vztahu k běžné činnosti dotyčné osoby povinné k dani neobvyklou povahu, a nevyžaduje tak použití zboží nebo služeb smíšeného použití způsobem přiměřeným obratu, který vytváří. Jak zdůraznil generální advokát v bodě 68 svého stanoviska, zahrnutí tohoto obratu do výpočtu odpočitatelného podílu by výsledek tohoto výpočtu zkreslilo v tom smyslu, že by již neodrážel míru, v jaké jsou zboží nebo služby pro smíšené použití používány pro zdanitelné činnosti a činnosti osvobozené od daně.

25 Za těchto podmínek nemůže pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice zahrnovat investiční majetek, jehož prodej má pro dotyčnou osobu povinnou k dani povahu obvyklé hospodářské činnosti. Pro dotčenou osobu totiž pořízení a následný prodej takového zboží vyžaduje běžné použití zboží a služeb pro smíšené použití. Pokud tento prodej patří mezi obvyklé zdanitelné činnosti osoby povinné k dani, musí být obrat, který se k němu vztahuje, zohledněn při výpočtu odpočitatelného podílu, aby pro tyto činnosti co nejlépe odrážel část používání zboží a služeb pro smíšené použití, aby byl dodržen cíl neutrality společného systému DPH.

26 Pokud tedy, stejně jako ve věci v původním řízení, má prodej vozidel, která jsou předmětem leasingových smluv, po skončení těchto smluv povahu běžné činnosti pro dotyčnou osobu povinnou k dani, která ji provádí profesionálně a systematicky, bylo

by v rozporu s uvedeným cílem neutrality, kdyby tato osoba povinná k dani nebyla účinně zbavena části DPH zatěžující obecné náklady, které sloužily k uskutečnění tohoto prodeje, a tedy k výkonu obvyklé zdanitelné hospodářské činnosti. Z toho vyplývá, že obrat vztahující se k takovému prodeji nelze považovat za obrat týkající se „investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

27 Tento závěr nemůže být zpochybněn okolností, že v rámci druhé směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 1967, 71, s. 1303, dále jen „druhá směrnice“) měl Soudní dvůr za to, že se pojem „investiční majetek“ uvedený v čl. 17 prvním pododstavci třetí odrážce uvedené směrnice týká majetku, který se, pokud je používán pro účely hospodářské činnosti, vyznačuje svou stálou povahou a hodnotou, které způsobují, že pořizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více účetních období (rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, s. 113, bod 12).

28 Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Verbond van Nederlandse Ondernemingen, bylo pro předkládající soud nezbytné určit, zda s ohledem na platnou nizozemskou právní úpravu mohou být kancelářské potřeby nepatrné hodnoty považovány za investiční majetek, který by mohl být podle článku 17 druhé směrnice vyloučen z nároku na odpočet DPH stanoveného uvedenou směrnicí. I za předpokladu, že by vozidla zakoupená podnikem pro výkon jeho hospodářských činností měla v tomto kontextu představovat investiční majetek ve smyslu daného výkladu článku 17 druhé směrnice, však nelze pouze z kritérií stanovených Soudním dvorem v tomto rozsudku vyvodit, že taková vozidla spadají do této kvalifikace pro uplatnění čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

29 Obecné vyloučení majetku, který se, pokud je používán pro účely hospodářské činnosti, odlišuje svou stálou povahou a svou hodnotou, které způsobují, že pořizovací náklady nejsou obvykle zaúčtovány jako běžné výdaje, nýbrž odepisovány v průběhu více účetních období, z výpočtu odpočitatelného podílu bez zohlednění skutečnosti, že jeho prodej je při skončení leasingových smluv nedílnou součástí běžné činnosti osoby povinné k dani, by bylo v přímém rozporu s cílem neutrality společného systému DPH.

30 Z tohoto důvodu definice investičního majetku uvedeného v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, která určuje zvláštní režim výpočtu odpočitatelného podílu, není nezbytně v rozporu s definicí, která byla použita pro uplatnění obecného režimu odpočtu zavedeného druhou směrnicí.

31 Výklad podaný Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Verbond van Nederlandse Ondernemingen tak není pro zodpovězení položené otázky rozhodný.

32 Rozhodná není ani skutečnost, že čl. 20 odst. 4 šesté směrnice ponechává vymezení pojmu „investiční majetek“ na členských státech.

33 Jednak ze znění tohoto ustanovení totiž jasně vyplývá, že toto právo přiznané členským státům platí pouze pro použití odstavců 2 a 3 uvedeného článku 20, který stanovuje režim opravy odpočtů.

34 Krom toho toto právo nemůže být členským státům přiznáno pro použití pravidel výpočtu podílu vymezených v čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, aniž by byla pominuta vůle zákonodárce Společenství vyjádřená v dvanáctém bodě odůvodnění uvedené směrnice, podle kterého by výše odpočtu daně měla být vypočítávána ve všech členských státech obdobným způsobem.

35 Za těchto podmínek režim opravy odpočtů, jak je určen v článku 20 šesté směrnice, a zvláštní pravidlo obsažené v jejím čl. 19 odst. 2 poslední větě, na jehož základě se do výpočtu odpočitatelného podílu zahrne výnos z prodeje investičního majetku uvedeného v rámci tohoto režimu oprav v čl. 20 odst. 5 téže směrnice, nemají vliv na výklad, který je třeba dát pojmu investiční majetek vyloučený z výpočtu podílu podle první věty čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, jelikož tento pojem musí být ve Společenství určen autonomním a jednotným způsobem.

36 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, nezahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je jako ve věci v původním řízení pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedených vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku.

K nákladům řízení

37 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 19 odst. 2 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 musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, nezahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je jako ve věci v původním řízení pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedených vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku.

Podpisy.