ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 8. februára 2007 *

Vo veci C-435/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 2. decembra 2005 a doručený Súdnemu dvoru v ten istý deň, ktorý súvisí s konaním:

Investrand BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a T. von Danwitz,

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
tajomník: M.-A. Gaudissart, vedúci kancelárie,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. novembra 2006,

* Jazyk konania: holandčina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Investrand BV, v zastúpení: H. Konijnenberg, R. van der Paardt a J. Streefland, advocaten,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos a I. Bakopoulos, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: T. Harris, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: M. van Beek a D. Triantafyllou, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 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, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Investrand BV (ďalej len „Investrand"), spoločnosťou založenou podľa holandského práva, a Staatssecretaris van Financiën v nadväznosti na jeho odmietnutie povoliť Investrandu odpočítať si daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") zaplatenú z ceny poradenských služieb použitých v rámci rozhodcovského konania týkajúceho sa určenia sumy pohľadávky tvoriacej súčasť jeho majetku, ale vzniknutej predtým, ako sa stal zdaniteľnou osobou pre DPH.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 4 šiestej smernice 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 banských 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.

..."

4 Článok 17 šiestej smernice s nadpisom „Vznik a rozsah práva na odpočet“ stanovuje vo svojich odsekoch 1 a 2:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník,

...“

Vnútroštátna právna úprava

5 Článok 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968), z 28. júna 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, ďalej len „zákon z roku 1968“) je formulovaný takto:

„Daň, ktorá zaťažovala dodanie tovarov a poskytnutie služieb podnikateľovi, ním vykonané nadobúdanie tovarov v rámci Spoločenstva, ako aj dovozy tovarov určených pre neho, sa odpočítava od dane splatnej za dodanie tovarov a služieb.“

6 Článok 15 ods. 1 zákona z roku 1968 stanovuje:

„Daňou v zmysle článku 2 odpočítateľnou podnikateľom je:

a) daň, ktorá mu bola vyfakturovaná prostredníctvom faktúry vystavenej podľa uplatniteľných pravidiel počas príslušného zdaňovacieho obdobia inými podnikateľmi za tovary a služby, ktoré mu boli poskytnuté;

...

pokiaľ podnikateľ používa tovary a služby v rámci svojho podnikania."

Skutkové okolnosti a prejudiciálna otázka

7 Investrand bol založený 22. augusta 1986. Vlastnil 43,57 % akcií spoločnosti Cofex BV (ďalej len „Cofex") podnikajúcej s konfekciou.

8 Dňa 3. augusta 1989 Investrand predal svoje akcie spoločnosti Cofex spoločnosti Hi-Tec Sports plc (ďalej len „Hi-Tec Sports"). Pri tomto predaji bolo dohodnuté, že okrem fixnej odplaty obdrží odplatu, ktorej výška bude závisieť od vývoja zisku spoločnosti Cofex v priebehu rokov 1989 až 1992.

9 Až do januára 1993 bola činnosťou Investrand činnosť pasívnej holdingovej spoločnosti, ktorá vlastní podiely v iných spoločnostiach, ale nezasahuje do ich riadenia.

10 Pred 1. januárom 1993 Investrand neposkytol žiadne odplatné plnenie. Od tohto dátumu v súlade s dohodou uzavretou s Cofexom vykonával pre spoločnosť Cofex za odplatu činnosti riadenia.

11 Pri výpočte odmeny dlžnej spoločnosti Investrand na základe zisku spoločnosti Cofex za rok 1992 vznikol medzi Investrand a Hi-Tec Sports spor. Kvôli tomuto sporu začalo v roku 1996 rozhodcovské konanie, v rámci ktorého boli Investrand faktúrované náklady súvisiace so službami právneho poradenstva.

12 Investrand odpočítal DPH zaplatenú z týchto nákladov, v sume 8 495,5 NLG, v účtovnom roku 1996.

13 Domnievajúc sa, že Investrand nemá právo pristúpiť k tomuto odpočtu, holandská daňová správa mu zaslala dodatočný platobný výmer. V nadväznosti na námietku Investrandu menovaná daňová správa prijala rozhodnutie potvrdzujúce tento dodatočný platobný výmer.

14 Investrand podal proti tomuto rozhodnutiu žalobu pred Gerechtshof te Amsterdam. Gerechtshof te Amsterdam konštatoval, že Investrand nemá právo na odpočítanie

DPH zaplatenej z predmetných nákladov z dôvodu, že poradenské služby mu boli poskytnuté v rámci činnosti, ktorú v uvedenom čase v postavení podnikateľa nevykonával, a že tieto služby nevykazujú priamu a bezprostrednú súvislosť s činnosťou vykonávanou v tomto postavení.

15 Investrand podal proti rozsudku Gerechtshof te Amsterdam dovolanie na Hoge Raad der Nederlanden.

16 Prvý dovolací dôvod smeruje k napádaniu posúdenia Gerechtshof te Amsterdam, podľa ktorého predaj akcií nepredstavuje hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice. Vnútroštátny súd sa však domnieva, že tomuto žalobnému dôvodu nemôže byť vyhovené, keďže takéto posúdenie je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora (rozsudky z 29. apríla 2004, EDM, C-77/01, Zb. s. I-4295, a z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357).

17 Druhým dovolacím dôvodom Investrand namieta, že tým, že náklady súvisiace s poradenskými službami, ktoré využil v roku 1996, nespojil s činnosťami vykonávanými v postavení podnikateľa v priebehu účtovného obdobia zodpovedajúceho tomuto roku, ale s obdobím, počas ktorého došlo k predaju akcií a v priebehu ktorého ešte nemal toto postavenie, Gerechtshof te Amsterdam nesprávne vyložil rozsudok Súdneho dvora z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, Zb. s. I-4177).

18 V tejto súvislosti vnútroštátny súd poznamenáva, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora zdaniteľná osoba, ktorej činnosti podliehajú DPH, je podľa článku 17 ods. 2 šiestej smernice oprávnená odpočítať si DPH, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi použitými tovarmi a službami na jednej strane a činnosťami, ktoré musí vykonávať a pre ktoré existuje právo na odpočet na strane druhej.

19 Pýta sa, či existencia takejto súvislosti môže byť uznaná, ak zdaniteľná osoba použila služby s cieľom určiť sumu pohľadávky, ktorá je súčasťou aktív jeho podniku, ale vznikla v priebehu obdobia predchádzajúceho obdobiu, keď začal podliehať DPH.

20 Podľa tohto súdu skutočnosť, že v prejednávanej veci sa vynaložené náklady týkajú plnenia vykonaného v priebehu obdobia, počas ktorého Investrand nemal postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle šiestej smernice, bráni tomu, aby bola pripustená existencia priamej a bezprostrednej súvislosti s činnosťou, ktorú vykonával ako podnik, a, preto hovorí v prospech odmietnutia práva na odpočet. Naopak, skutočnosť že pohľadávka zodpovedajúca odmene dlhovanej Inverstand tvorí súčasť majetku tejto spoločnosti a že táto spoločnosť vynakladá náklady na tento majetok s cieľom jeho zabezpečenia by mohla viesť k záveru, že tieto náklady sú súčasťou celkových nákladov zainteresovanej osoby, a preto vykazujú, priamu a bezprostrednú súvislosť s vykonávanou činnosťou, čo odôvodňuje právo na odpočet.

21 Konfrontovaný s touto neistotou, Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Treba v súvislosti s právom na odpočítanie zavedeným článkom 17 ods. 2 šiestej smernice uznať existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi určitými službami, ktoré platiteľ použil, a zdaniteľnými plneniami, ktoré ten istý platiteľ ešte len má uskutočniť, v prípade, keď sú tieto služby nadobudnuté s cieľom určiť hodnotu peňažnej pohľadávky, ktorá je časťou jeho majetku, ale ktorá vznikla počas obdobia predchádzajúceho tomu, v ktorom bol platiteľom na účely DPH?“

O prejudiciálnej otázke

22 Na úvod je potrebné pripomenúť, že režim odpočtov zavedený šiestou smernicou má za cieľ úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19; z 15. januára 1998, Ghen Coal Terminal, C-37/95, Zb. s. I-1, bod 15, a z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 24).

23 Podľa ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, čo dáva právo na odpočet, je v zásade potrebná na to, aby právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané platiteľovi dane a na určenie rozsahu takéhoto práva (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 24; Abbey National, už citovaný, bod 26, ako aj z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 26). Právo na odpočítanie 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 odpočítanie (pozri rozsudok Midland Bank, už citovaný, bod 30; Abbey National, už citovaný, bod 28, ako aj z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, Zb. s. I-6663, bod 31).

24 Právo na odpočet je napriek tomu dostupné v prospech zdaniteľnej osoby, dokonca pri absencii priamej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä rozsudky Midland Bank, už citovaný, body 23 a 31, ako aj Kretztechnik, už citovaný, bod 36).

25 Je potrebné poznamenať, že v konaní vo veci samej, ako to poznamenal vnútroštátny súd, v zmysle ustálenej judikatúry nepredstavuje predaj akcií sám osebe hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice, a teda nepatrí do jej pôsobnosti (pozri najmä rozsudky z 20. júna 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Zb. s. I-3013, body 33 až 37; EDM, už citovaný, body 57 až 62, ako aj Kretztechnik, už citovaný, bod 19).

26 V rozpore s tým čo uvádzal Investrand, za takúto činnosť sa nemôžu považovať úkony vykonané zdaniteľnou osobou na jej vlastný účet, pre vymoženie pohľadávky alebo určenie jej hodnoty. Takéto úkony nepredstavujú využívanie majetku na účel trvalého dosahovania príjmov z dôvodu, že prípadný výnos z týchto úkonov vyplýva jednoducho z postavenia majiteľa pohľadávky a nie je protihodnotou žiadnej hospodárskej činnosti v zmysle šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok Kretztechnik, už citovaný, bod 19).

27 Ako poznamenala holandská vláda na pojednávaní, Investrand sa v tejto súvislosti nemôže opierať o rozsudok z 26. júna 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Zb. s. I-6729). Konanie v tomto rozsudku sa týkalo činnosti spočívajúcej, v rámci zmluvy o faktoringu, v skupovaní pohľadávok za odplatu a preberaní rizika platobnej neschopnosti dlžníkov, protihodnotou za províziu vyplatenú klientom zbaveným tak tohto rizika. Hoci úkony vykonané zo strany Investrand boli vykonané na jeho vlastný účet, činnosť vymáhania pohľadávok, ktorej sa týka vyššie uvedené konanie, bola vykonávaná v prospech tretích osôb a za odplatu. S prihliadnutím na tieto charakteristiky Súdny dvor kvalifikoval túto činnosť ako hospodársku činnosť v zmysle šiestej smernice, ktorá môže zakladať právo na odpočet.

28 Keďže ani predaj akcií, ani úkony vykonané zo strany Investrand vo vzťahu k pohľadávke, ktorú mal voči Hi-Tec Sports, neboli plneniami patriacimi do

pôsobnosti šiestej smernice, náklady súvisiace s predmetnými poradenskými službami nemôžu byť považované za náklady, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s jednou alebo viacerými osobitnými plneniami zakladajúcimi právo na odpočet.

29 Berúc do úvahy judikatúru pripomenutú v bode 24 tohto rozsudku, je ešte potrebné určiť, či, ako to uvádza Investrand dovolávajúc sa už citovaného rozsudku Midland bank, predmetné náklady predstavujú celkové náklady, ktoré majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, z dôvodu, že pohľadávka, ktorej sa týkajú, je súčasťou majetku prevádzkovaného podniku.

30 Holandská vláda, grécka vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev uvádzajú, že takáto súvislosť neexistuje, keďže predmetné náklady majú súvislosť výlučne s predajom akcií spoločnosti Cofex, ku ktorému došlo medzi spoločnosťou Investrand a spoločnosťou Hi-Tec Sports. Menované vlády dodávajú, že k tomuto plneniu došlo k dátumu, keď Investrand ešte nebol zdaniteľnou osobou pre DPH.

31 V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, ako to urobila holandská vláda a Komisia, že okolnosť, že pohľadávka súvisiaca s predajom akcií spoločnosti Cofex, ku ktorému došlo medzi spoločnosťou Investrand a spoločnosťou Hi-Tec Sports, predstavuje podľa údajov obsiahnutých v návrhu na začatie prejudiciálneho konania zložku majetku podniku prevádzkovaného zo strany Investrand, nepostačuje na to, aby bola konštatovaná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi nákladmi, ktoré Investrand vynaložil na poradenstvo týkajúce sa tejto pohľadávky, a jeho hospodárskymi činnosťami.

32 Žiadny údaj v spise neumožňuje tvrdiť, že ak by nevykonával hospodárske činnosti podliehajúce DPH od 1. januára 1993, Investrand by sa zdržal použitia predmetných poradenských služieb. Zdá sa teda, že či už vykonával, alebo nie takéto činnosti od

uvedeného dátumu, Investrand využil predmetné služby v snahe ochrániť peňažnú protihodnotu predaja akcií spoločnosti Hi-Tec Sports, ku ktorému došlo v roku 1989.

33 Za týchto okolností sa nemožno domnievať, že náklady vzťahujúce sa na tieto služby boli vynaložené pre potreby a s cieľom zdaniteľných činností Investrandu. Keďže nenachádzajú svoj výlučný dôvod v týchto činnostiach, predmetné náklady sa teda nespájajú s týmito činnosťami priamo a bezprostredne.

34 Ako to poznamenáva Komisia, situácia spoločnosti Investrand nie je v danom prípade odlišná od situácie súkromného vlastníka akcií, ktorý po tom, čo predal tieto akcie, požiadal o právne rady a znášal náklady s nimi súvisiace v rámci sporu s kupujúcim, pokiaľ ide o určenie pohľadávky zodpovedajúcej cene tohto predaja. Táto situácia teda nepatrí do pôsobnosti šiestej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok EDM, už citovaný, body 60 a 61).

35 Je tiež potrebné upresniť, že toto konanie sa odlišuje od konania, ktorého sa týkal už citovaný rozsudok Kretztechnik. Náklady na poradenstvo, ktorých sa týkalo konanie v predmetnom rozsudku, pri ktorých Súdny dvor v bode 36 tohto rozsudku pripustil, že predstavujú všeobecné náklady s priamou a bezprostrednou súvislosťou s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, mali povahu vydania akcií určených na posilnenie kapitálu zdaniteľnej osoby v prospech jej hospodárskej činnosti.

36 Zatiaľ čo žiadny údaj v spise neumožňuje v danom prípade potvrdiť, že Investrand by nevyužil predmetné poradenské služby, ak by nevykonával hospodársku činnosť podliehajúcu DPH, poradenské služby v rámci konania v už citovanom rozsudku

Kretztechnik nachádzali naopak svoj výlučný dôvod v hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby a v zvýšení kapitálu určeného touto osobou na navýšenie svojich finančných prostriedkov v prospech tejto činnosti.

37 Na rozdiel od nákladov na poradenstvo, ktorých sa týka konanie vo veci samej, náklady na poradenstvo v rámci už citovaného rozsudku Kretztechnik majú priamu a bezprostrednú súvislosť s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.

38 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na otázku položenú zo strany Hoge Raad der Nederlanden odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že náklady na poradenské služby, ktoré zdaniteľná osoba použila s cieľom určiť sumu pohľadávky tvoriacej súčasť majetku jej podniku a ktoré súvisia s predajom akcií uskutočneným predtým, ako sa stala zdaniteľnou osobou pre DPH, nemajú, ak neexistujú dôkazy preukazujúce, že výlučným dôvodom týchto služieb je hospodárska činnosť v zmysle predmetnej smernice vykonávaná zdaniteľnou osobou, priamu a bezprostrednú súvislosť s touto činnosťou, a preto nezakladajú právo na odpočet DPH, ktorou sú zaťažené.

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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 17 ods. 2 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, sa má vykladať v tom zmysle, že náklady na poradenské služby, ktoré zdaniteľná osoba použila s cieľom určiť sumu pohľadávky tvoriacej súčasť majetku jej podniku a ktoré súvisia s predajom akcií uskutočneným predtým, ako sa stala zdaniteľnou osobou pre DPH, nemajú, ak neexistujú dôkazy preukazujúce, že výlučným dôvodom týchto služieb je hospodárska činnosť v zmysle predmetnej smernice vykonávaná zdaniteľnou osobou, priamu a bezprostrednú súvislosť s touto činnosťou, a preto nezakladajú právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktorou sú zaťažené.

Podpisy