

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

8. února 2007\*

Ve věci C-435/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 2. prosince 2005, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

**Investrand BV**

proti

**Staatssecretaris van Financiën,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,  
vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2006,

\* Jednací jazyk: nizozemština.

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Investrand BV H. Konijnenbergem, R. van der Paardtem a J. Streeflandem, advocaten,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem a I. Bakopoulosem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království T. Harris, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství M. van Beekem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 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 podána v rámci sporu mezi Investrand BV (dále jen „Investrand“), společností založenou podle nizozemského práva, a Staatssecretaris van Financiën ve věci zamítnutí posledně uvedeným povolit Investrand odečíst si daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedenou z ceny poradenských služeb, které využila v rámci rozhodčího řízení týkajícího se určení částky pohledávky, jež je součástí jejího majetku, avšak vznikla dříve, než se Investrand stala osobou povinnou k DPH.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Společenství*

- 3 Článek 4 šesté směrnice stanoví:

„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.

[...]“

- 4 Článek 17 šesté směrnice, nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně“, v odst. 1 a 2 stanoví:

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

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

- a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

#### *Vnitrostátní právní předpisy*

- 5 Článek 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968) ze dne 28. června 1968 (*Staatsblad* 1968, č. 329, dále jen „zákon z roku 1968“) zní následovně:

„Daň, kterou bylo zatíženo dodání zboží a poskytování služeb podnikateli, nabytí zboží, které podnikatel provedl v rámci Společenství, jakož i dovoz pro něj určeného zboží, se odečte od daně, která má být odvedena za dodání zboží a poskytování služeb.“

6 Článek 15 odst. 1 zákona z roku 1968 stanoví:

„1. Daní ve smyslu článku 2 odpočitatelnou podnikatelem [subjektem] je:

- a) daň, kterou mu vyúčtovali jiní podnikatelé prostřednictvím faktury vystavené podle použitelných pravidel během období, které se týká daňového přiznání, za zboží a služby, které mu byly poskytnuty;

[...]

jestliže podnikatel používá zboží a služby [pro potřeby] v rámci svého podniku.“

### **Skutkový základ sporu a předběžná otázka**

- 7 Investrand byla založena dne 22. srpna 1986. Držela 43,57 % akcií Cofex BV (dále jen „Cofex“), podniku vyrábějícího konfekci.
- 8 Investrand dne 3. srpna 1989 prodala své akcie v Cofex společnosti Hi-Tec Sports plc (dále jen „Hi-Tec Sports“). V rámci tohoto prodeje bylo dohodnuto, že kromě pevně stanovené částky obdrží odměnu, jejíž výše bude odvislá od vývoje zisku Cofex během let 1989 až 1992.

- 9 Až do 1. ledna 1993 Investrand provozovala činnost pasivní holdingové společnosti, když držela účasti v dalších společnostech, avšak nezasahovala do jejich řízení.
- 10 Před 1. lednem 1993 Investrand neposkytla žádné plnění za úplatu. Od tohoto data, podle dohody uzavřené s Cofex, pro posledně uvedenou vykonávala za úplatu řídicí činnosti.
- 11 Při výpočtu odměny, která měla být zaplacena Investrand na základě zisku Cofex za hospodářský rok 1992, vznikl spor mezi Investrand a Hi-Tec Sports. Tento spor v roce 1996 vyústil v rozhodčí řízení, v jehož rámci byly Investrand fakturovány náklady na právní poradenské služby.
- 12 Investrand si odečetla DPH odvedenou z těchto nákladů ve výši 8 495,5 NLG za hospodářský rok 1996.
- 13 Jelikož nizozemské daňové orgány měly za to, že Investrand neměla nárok provést tento odpočet, zaslaly jí dodatečný daňový výměr. V důsledku stížnosti Investrand uvedené orgány vydaly rozhodnutí, kterým tento dodatečný daňový výměr potvrdily.
- 14 Investrand podala žalobu proti tomuto rozhodnutí u Gerechtshof te Amsterdam. Tento soud rozhodl, že Investrand neměla nárok na odpočet DPH odvedené

z dotčených nákladů, jelikož poradenské služby jí byly poskytnuty v rámci činnosti, kterou v té době nevykonávala jako podnikatel, a že tyto služby neměly přímou a bezprostřední souvislost s takto vykonávanou činností.

- 15 Investrand podala proti rozsudku *Gerechtshof te Amsterdam* kasační opravný prostředek u *Hoge Raad der Nederlanden*.
- 16 První důvod tohoto kasačního opravného prostředku zpochybňuje posouzení *Gerechtshof te Amsterdam*, podle kterého prodej akcií nepředstavuje hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice. Předkládající soud se však domnívá, že tento důvod nelze přijmout, jelikož takové posouzení je v souladu s judikaturou Soudního dvora (rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, Recueil, s. I-4295, a ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357).
- 17 Ve svém druhém důvodu kasačního opravného prostředku Investrand tvrdí, že *Gerechtshof te Amsterdam* tím, že nedal náklady na poradenské služby, které Investrand využila v roce 1996, do spojitosti s činnostmi, které vykonávala jako podnikatel během účetního období odpovídajícího tomuto roku, nýbrž do spojitosti s obdobím, kdy došlo k prodeji akcií a během kterého Investrand ještě neměla postavení podnikatele, provedl nesprávný výklad rozsudku Soudního dvora ze dne 8. června 2000, *Midland Bank* (C-98/98, Recueil, s. I-4177).
- 18 Předkládající soud v tomto ohledu poznamenává, že podle ustálené judikatury Soudního dvora má osoba povinná k dani, jejíž činnosti podléhají DPH, v souladu s čl. 17 odst. 2 šesté směrnice nárok na její odpočet, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi jednak použitým zbožím a službami, a jednak plněními, které musí provést a pro které existuje nárok na odpočet.

- 19 Klade si otázku, zda lze uznat existenci takové souvislosti, pokud osoba povinná k dani obdrží služby za účelem stanovení výše pohledávky, jež je součástí aktiv jejího podniku, avšak vznikla dříve, než se tato stala osobou povinnou k DPH.
- 20 Podle tohoto soudu skutečnost, že v projednávaném případě se vynaložené výdaje týkají plnění uskutečněného během období, kdy Investrand nebyla osobou povinnou k dani ve smyslu šesté směrnice, brání tomu, aby byla uznána existence přímé a bezprostřední souvislosti s činností, kterou vykonávala jako podnik, a tudíž hovoří ve prospěch zamítnutí nároku na odpočet. Naproti tomu skutečnost, že pohledávka odpovídající odměně dlužné Investrand je součástí majetku této společnosti a že tato vydává náklady ze svého majetku za účelem jeho zajištění, by mohla vést k závěru, že uvedené náklady jsou součástí obecných výdajů dotčené osoby, a v důsledku toho mají s takto vykonávanou činností přímou a bezprostřední souvislost, takže mohou odůvodnit nárok na odpočet.
- 21 Vzhledem k této nejistotě se Hoge Raad der Nederlanden za těchto podmínek rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba v souvislosti s právem na odpočet zakotveným v čl. 17 odst. 2 šesté směrnice uznat existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi určitými službami, které osoba povinná k dani obdržela, a zdanitelnými plněními, která má tatáž osoba teprve uskutečnit, v případě, že osoba povinná k dani tyto služby využila za účelem určení hodnoty peněžité pohledávky, která je součástí jejího majetku, ale která vznikla před obdobím, kdy byla osobou povinnou k DPH?“



## K předběžné otázce

- 22 Úvodem je třeba připomenout, že cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí 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 bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména 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 ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 24).
- 23 Podle ustálené judikatury existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku (viz výše uvedené rozsudky Midland Bank, bod 24; Abbey National, bod 26, a rozsudek ze dne 3. března 2005, Fini H, C-32/03, Sb. rozh. s. I-1599, bod 26). Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, 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; Abbey National, bod 28, a rozsudek ze dne 27. září 2001, Cibo Participations, C-16/00, Recueil, s. I-6663, bod 31).
- 24 Nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud náklady na dotčené služby jsou součástí obecných výdajů posledně uvedené a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejich výrobků. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz zejména výše uvedené rozsudky Midland Bank, body 23 a 31, jakož i Kretztechnik, bod 36).

- 25 Ve věci v původním řízení je třeba poukázat na to, jak činí předkládající soud, že podle ustálené judikatury prodej akcií jako takový nepředstavuje hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, a nespadá tudíž do její působnosti (viz zejména rozsudky ze dne 20. června 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, *Recueil*, s. I-3013, body 33 až 37; EDM, výše uvedený, body 57 až 62, jakož i *Kretztechnik*, výše uvedený, bod 19).
- 26 Na rozdíl od toho, co tvrdila Investrand, se za takovou činnost dále nepovažují úkony osoby povinné k dani na její účet, které směřují k vymáhání pohledávky nebo k určení její výše. Takové úkony totiž nepředstavují využívání majetku za účelem vytvoření pravidelného příjmu vzhledem k tomu, že případný plod těchto úkonů vyplývá ze samotného postavení majitele dotčené pohledávky a není protihodnotou žádné hospodářské činnosti ve smyslu šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Kretztechnik*, bod 19).
- 27 Jak na jednání uvedla nizozemská vláda, Investrand se v tomto ohledu nemůže opírat o rozsudek ze dne 26. června 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, *Recueil*, s. I-6729). Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek, se totiž jednalo o činnost v rámci úplatné faktoringové smlouvy spočívající v odkoupení pohledávek a převzetí rizika neplacení ze strany dlužníků za provizi zaplacenou klientem, jenž tak byl zbaven takového rizika. Zatímco úkony Investrand byly činěny na její vlastní účet, vymáhání pohledávek dotčených ve zmíněné věci bylo prováděno ve prospěch třetích osob a za odměnu. Soudní dvůr s ohledem na tyto charakteristické rysy tuto činnost posoudil jako hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, umožňující nárok na odpočet.
- 28 Jelikož ani prodej akcií, ani úkony Investrand týkající se její pohledávky za Hi-Tec Sports nejsou plněními spadajícími do působnosti šesté směrnice, nelze na náklady

na poradenské služby dotčené v původním řízení nahlížet tak, že mají přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika konkrétními plněními, která zakládají nárok na odpočet.

- 29 S ohledem na judikaturu uvedenou v bodě 24 tohoto rozsudku je třeba ještě zjistit, zda, jak tvrdila Investrand s poukazem na výše uvedený rozsudek Midland Bank, náklady dotčené v původním řízení představují obecné výdaje a mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani z důvodu, že pohledávka, které se tyto náklady týkají, je součástí majetku, který využívá.
- 30 Vlády Nizozemska, Řecka a Spojeného království, jakož i Komise Evropských společenství tvrdí, že taková souvislost neexistuje, jelikož uvedené náklady souvisí výlučně s prodejem akcií Cofex uskutečněným mezi Investrand a Hi-Tec Sports. Uvedené vlády dodávají, že k této operaci ostatně došlo v okamžiku, kdy Investrand ještě nebyla osobou povinnou k DPH.
- 31 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že, jak uvedly nizozemská vláda a Komise, okolnost, že pohledávka spojená s prodejem akcií Cofex uskutečněným mezi Investrand a Hi-Tec Sports je podle údajů obsažených v předkládacím rozhodnutí součástí majetku, který využívá Investrand, nepostačuje k tomu, aby byla uznána existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi náklady na poradenství týkajícími se této pohledávky, které vynaložila Investrand, a hospodářskou činností posledně uvedené společnosti.
- 32 Žádná skutečnost obsažená ve spise totiž neumožňuje tvrdit, že pokud by Investrand nevykonávala hospodářské činnosti podléhající DPH od 1. ledna 1993, nevyužila by poradenské služby dotčené v původním řízení. Zdá se tedy, že ať Investrand

vykonávala tyto činnosti od tohoto data, či nikoli, využila uvedené služby za účelem ochrany finanční protihodnoty prodeje akcií Hi-Tec Sports v roce 1989.

- 33 Za těchto podmínek nelze mít za to, že náklady na tyto služby byly vynaloženy pro potřeby a účely zdanitelných činností Investrand. Uvedené náklady nemají s těmito činnostmi přímou a bezprostřední souvislost, neboť nejsou těmito činnostmi výlučně zapříčiněny.
- 34 Jak tvrdila Komise, postavení Investrand není v projednávaném případě odlišné od postavení soukromého držitele akcií, který by po jejich prodeji požadoval právní poradenství a nesl s ním spojené náklady v rámci sporu mezi ním a kupujícím ohledně stanovení pohledávky odpovídající ceně uvedeného prodeje. Posledně uvedená situace přitom nespadá do působnosti šesté směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EDM, body 60 a 61).
- 35 Je rovněž třeba upřesnit, že projednávaná věc se odlišuje od věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Kretztechnik. Náklady na poradenství dotčené ve věci, v níž byl vydán výše zmiňovaný rozsudek, u nichž Soudní dvůr v bodě 36 uznal, že představují obecné výdaje mající přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani, se týkaly vydání akcií určeného k posílení kapitálu posledně uvedené ve prospěch její hospodářské činnosti.
- 36 Zatímco žádná skutečnost obsažená ve spise neumožňuje v projednávaném případě potvrdit, že Investrand by nevyužila dotčené služby, pokud by nevykonávala hospodářskou činnost podléhající DPH, poradenské služby dotčené ve věci, ve které

byl vydán výše uvedený rozsudek Kretztechnik, měly naopak výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani a ve zvýšení kapitálu provedeném na základě jejího rozhodnutí za účelem zvýšení jejích finančních prostředků ve prospěch této činnosti.

- 37 Na rozdíl od nákladů na poradenství dotčených v původním řízení tak náklady na poradenství dotčené ve výše uvedeném rozsudku Kretztechnik měly přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.
- 38 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na otázku položenou Hoge Raad der Nederlanden odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za účelem určení hodnoty pohledávky, která je součástí jejího majetku a je spojená s prodejem akcií uskutečněným dříve, než se stala osobou povinnou k DPH, nemají, při neexistenci skutečností prokazujících, že zmiňované služby mají výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené směrnice, přímou a bezprostřední souvislost s touto činností, a v důsledku toho nezakládají nárok na odpočet DPH, kterou byly zatíženy.

### **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 uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

**Článek 17 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 je třeba vykládat tak, že náklady na poradenské služby, které osoba povinná k dani využila za účelem určení hodnoty pohledávky, která je součástí jejího majetku a je spojena s prodejem akcií uskutečněným dříve, než se stala osobou povinnou k dani z přidané hodnoty, nemají, při neexistenci skutečností prokazujících, že zmiňované služby mají výlučnou příčinu v hospodářské činnosti osoby povinné k dani ve smyslu uvedené směrnice, přímou a bezprostřední souvislost s touto činností, a v důsledku toho nezakládají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou byly zatíženy.**

Podpisy.