



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 18. dubna 2013¹

Věc C-26/12

PPG Holdings BV

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Gerechtshof te Leeuwarden (Nizozemsko)]

„DPH — Penzijní fond založený zaměstnavatelem jako samostatná právní entita — DPH ze služeb souvisejících se správou penzijního fondu fakturovaná zaměstnavateli — Odpočitatelnost — Osvobození těchto služeb od daně jako správy zvláštního investičního fondu“

1. Osoba povinná k dani pro účely DPH založila penzijní fond pro své zaměstnance. Fond je samostatnou právní entitou, jak požaduje zákon. V souvislosti s jeho fungováním zaměstnavatel uzavřel smlouvy a uhradil některé správní služby, u nichž byla fakturována DPH.
2. Vystávají dvě otázky: Je DPH fakturovaná zaměstnavateli odpočitatelná z důvodu, že přímo souvisí s jeho zdanitelnou činností, a podpůrně, je penzijní fond zvláštním investičním fondem, jehož správa je osvobozena od DPH?

Relevantní právo EU

3. V letech 2001 a 2002, daňových letech dotčených v původním řízení, článek 2 první směrnice o DPH² definoval systém DPH takto:

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.

[...]

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. věst. L 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3). Nyní viz čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice 2006/112“).

4. V rozhodné době byla použitelná též šestá směrnice³. Článek 4⁴ zejména stanovil:

„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.“

5. Článek 17 šesté směrnice⁵ v rozsahu, který je relevantní, stanovil:

„Vznik a rozsah nároku na odpočet daně

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 v tuzemsku jinou osobou povinnou k dani;

[...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění [...], u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

[...]“

6. Článek 13 část B šesté směrnice⁶ v rozsahu relevantním pro daný případ zněl:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

d) tyto operace:

[...]

6. spravování zvláštních investičních fondů, jak je vymezují členské státy;

3 — Šestá 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).

4 — Nyní viz čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

5 — Ve znění článku 28f, který byl vložen směrnicí Rady 91/680/EHS ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), a směrnicí Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274). Viz nyní články 167, 168 a 168a směrnice 2006/112.

6 — Nyní viz čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112.

[...]“

Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

7. Společnost PPG Industries Fiber Glass BV (dále jen „PPG Fiber Glass“) byla v době rozhodné z hlediska skutkových okolností v původním řízení (daňové roky 2001 a 2002) součástí nizozemského daňového seskupení PPG Holdings BV (dále jen „PPG Holdings“).

8. Nizozemské právo zaměstnavatelům ukládalo povinnost, aby svým zaměstnancům poskytovali důchod. Každý fond založený za tímto účelem musel být pro všechny právní účely oddělen od PPG, nutně tedy i pro účely DPH⁷. Fond nemohl být součástí daňové skupiny PPG Holding. Při jednání vyšlo najevo, že podle nizozemského práva, které bylo v rozhodné době použitelné, si zaměstnavatelé mohli vybrat mezi tím, zda takový fond založí sami, nebo tím, zda své povinnosti zajistí externě u pojišťovny, které budou odvádět svoje příspěvky a která převezme odpovědnost za výplatu důchodů zaměstnancům, kteří odešli do důchodu. Nicméně neexistovala možnost, že by si mohli zachovat firemní systém poskytování důchodů.

9. K uvedenému účelu společnosti sdružené v PPG Holdings založily fond⁸ (dále jen „fond“), do kterého odváděly příspěvky. Důchody a náklady na financování byly hrazeny z těchto příspěvků a investičních výnosů. Zaměstnanci příspěvky neodváděli. Z vyjádření vyplývá, že fond měl režim definovaných dávek, byl tedy fondem, ve kterém je výše dávek určována na základě předem stanoveného vzorce a neliší se v závislosti na investičních výnosech. Při jednání bylo potvrzeno, že nizozemské právo vyžadovalo, aby byl fond založen jako samostatná právní entita pro všechny právní účely, a vylučovalo, aby byl součástí seskupení pro účely DPH PPG Holdings.

10. Společnost PPG Fiber Glass uzavřela smlouvy s různými poskytovateli služeb na služby správy fondu, správy majetku, audit a konzultační služby určené fondu. Zavázala se k úhradě těchto služeb, a to včetně fakturované DPH.

11. V letech 2001 a 2002 byly fakturovány následující částky: za správu penzijního fondu 18 102,19 eur; za správu majetku 61 846,61 eur; za audit 5 572,58; za správní poradenství 19 950 eur; za konzultační služby 33 835,85 – celkem 139 304,23 eur.

12. Společnost PPG Holdings ve svých daňových přiznáních k DPH odpočetla všechny uvedené částky od své daně na výstupu. Daňový orgán byl toho názoru, že částky nebyly odpočitatelné a vydal dodatečný daňový výměr. Odvolání proti tomuto výměru bylo zamítnuto a spor je nyní projednáván Gerechtshof te Leeuwarden (okresní soud Leeuwarden). Společnost PPG Holdings tvrdí, že i) výdaje, jelikož byly vynakládány ve prospěch jejích zaměstnanců, byly součástí režijních nákladů jeho zdanitelné činnosti, takže musí být odpočitatelné na základě č. 17 odst. 2 šesté směrnice, a že ii) podpůrně je fond zvláštním investičním fondem ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 6, a proto musí být osvobozen od DPH.

7 — Tento požadavek je nyní součástí práva EU. Článek 8 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/41/ES ze dne 3. června 2003 o činnostech institucí zaměstnaneckého penzijního pojištění a dohledu nad nimi (Úř. věst. L 235, s. 10; Zvl. vyd. 05/04/, s. 350) členským státem ukládá, aby zajistily právní oddělení „institucí zaměstnaneckého pojištění“ od „příspěvajícího podniku“.

8 — Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

13. Gerechtshof žádá o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

- „1. Může osoba povinná k dani, která podle předpisů vnitrostátního penzijního práva založila samostatný penzijní fond k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců, kteří jsou účastníky tohoto fondu, podle článku 17 [šesté směrnice] odečíst daň, kterou [odvedla] ze služeb, jež jí byly poskytnuty v souvislosti se zavedením důchodového systému a provozem penzijního fondu?
2. Může být penzijní fond, který byl založen s cílem poskytovat účastníkům penzijního fondu starobní důchod s co nejnižšími náklady, do něhož je jeho účastníky nebo v jejich prospěch vkládán a investován majetek a získané výnosy jsou rozdělovány, kvalifikován jako ‚zvláštní investiční fond‘ ve smyslu čl. 13 části B písm. [d]) bodu 6 [šesté směrnice]?“

14. Písemná vyjádření předložily PPG, Nizozemsko, Spojené království a Komise; všichni výše uvedení účastníci řízení přednesli vyjádření na jednání konaném dne 6. února 2013.

Posouzení

Otázka 2

15. Z předkládacího usnesení je zřejmé, že ve vnitrostátním řízení otázka 2 vyvstane pouze v případě, že otázka 1 bude zodpovězena záporně. Otázka 2 byla mimoto v zásadě zodpovězena v nedávném rozsudku Soudního dvora ve věci *Wheels Common Investment Fund*⁹.

16. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že investiční fond sdružující aktiva systému důchodového zabezpečení není „zvláštním investičním fondem“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 6 šesté směrnice a čl. 135 odst. 1 písm. g) směrnice 2006/112, jehož správa může být osvobozena od DPH ve světle cíle těchto směrnic a zásady daňové neutrality, pokud členové nenesou rizika správy uvedeného fondu a příspěvky, které zaměstnavatel vkládá do systému důchodového zabezpečení, jsou pro něj prostředkem, jak splnit zákonné povinnosti vůči zaměstnancům.

17. V důsledku toho – protože fond v projednávané věci patrně splňuje všechny tři kritéria stanovená v uvedeném rozsudku, tedy sdružuje aktiva systému (nebo systémů) důchodového zabezpečení, členové nenesou rizika správy a zaměstnavatel do fondu vkládá příspěvky, aby splnil své zákonné povinnosti vůči svým zaměstnancům – služby dotčené ve věci v původním řízení nejsou osvobozeny od DPH na základě čl. 13 části B písm. d) bodu 6 šesté směrnice.

Otázka 1

18. Z toho, co bylo uvedeno na jednání, se jeví, že fond byl založen společně všemi společnostmi sdruženými v PPG Holdings, aby zajišťoval důchody pro jejich zaměstnance, avšak v tomto seskupení byla společnost PPG Fiber Glass jedinou společností, která na dotčené služby uzavírala smlouvy a tyto služby hradila. Z formulace otázky mimoto jasně vyplývá, že z pohledu předkládajícího soudu není na místě rozlišovat mezi seskupením a jeho členy. Proto budu při řešení tohoto problému vycházet z toho, že jediný zaměstnavatel založil jediný penzijní fond pro vlastní zaměstnance, do kterého odváděl příspěvky, a náklady nesl pouze zaměstnavatel, kterého budu dále označovat jen jako „PPG“.

⁹ — Rozsudek C-424/11 ze dne 7. března 2013.

19. Dále uvádím, že založení penzijního fondu a organizace jeho správy s sebou nutně nese různé náklady. V projednávané věci tyto náklady byly neneseny přímo PPG, ale i kdyby byly hrazeny přímo fondem, nesla by je stále nepřímo PPG jakožto jediný přispěvatel fondu.

20. Otázkou je, zda služby dotčené ve věci v původním řízení – konkrétně administrativní správa, konzultační služby a audit týkající se fondu, avšak pořízené a hrazené společností PPG – byly použity pro účely zdanitelných plnění společnosti PPG ve smyslu čl. 17 odst. 2 šesté směrnice.

21. Z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na odpočet stanovený v článku 17 šesté směrnice je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Musí být uplatněn bezprostředně ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění související se vstupy. Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z obchodníka zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH¹⁰.

22. Citovaná judikatura nicméně podléhá některým podmínkám. K tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední spojitost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, v důsledku toho předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet je 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 jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů posledně uvedené a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani. Vždy musí existovat souvislost mezi pořízeným zbožím nebo přijatými službami a plněními na výstupu, ze kterých je DPH odpočitatelná. V tomto ohledu nerozhoduje konečný účel, který osoba povinná k dani sleduje¹¹. DPH, kterou byly zatíženy na vstupu výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, nicméně nemůže zakládat nárok na odpočet, pokud připadá na činnosti, které vzhledem ke své nehospodářské povaze nespádají do působnosti šesté směrnice¹².

23. V projednávané věci je možné tvrdit, že náklady spojené se založením penzijního fondu pro zaměstnance a zabezpečení jeho řízení a správy nemají přímou a bezprostřední souvislost s hospodářskou činností nebo zdanitelnými plněními na výstupu takového zaměstnavatele, jako je PPG, jehož podnikání spočívá v prodeji široké škály výrobků. Takový je v zásadě názor nizozemské vlády. Podle jiného názoru však PPG má právní povinnost poskytovat důchod svým zaměstnancům, bez nichž by nemohla podnikat nebo uskutečňovat zdanitelná plnění na výstupu, takže náklady s tím spojené jsou nutnými složkami ceny zboží, které dodává. Tento názor zastávají PPG a Komise. Spojené království tvrdí, že některé z vynaložených nákladů (náklady na založení fondu a průběžné administrativní náklady týkající se členství zaměstnanců ve fondu) jsou přičitatelné podnikání PPG, a tudíž vedou ke vzniku nároku na odpočet. Ostatní náklady se však týkají výlučně fondu, tj. samostatné entity pro daňové účely, a nejsou tedy pro nárok PPG na odpočet relevantní.

24. Mám značné pochopení pro názor, který zastává PPG a Komise. Pokud všechna plnění zaměstnavatele na výstupu podléhají DPH, jeho mzdové náklady jsou v tomto smyslu součástí nákladů plnění na výstupu, aniž je nutné prokazovat přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétními náklady a konkrétními výstupy. Totéž platí pro každou částku vyplacenou za účelem poskytnutí starobních důchodů, které jsou formou odložené mzdy. Nicméně takové náklady samy

10 — Rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, body 33 a 34 a citovaná judikatura).

11 — Viz rozsudek ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, body 36 až 38 a citovaná judikatura). Rovněž viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker (C-104/12, bod 19 a citovaná judikatura).

12 — Rozsudek ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, Sb. rozh. s. I-1597, bod 30).

o sobě nepodléhají DPH, takže neexistuje daň na vstupu, která by mohla být odpočtena od daně na výstupu. V tomto ohledu všichni účastníci řízení přítomní na jednání připustili, že pokud by PPG zajistila poskytování důchodů externě u pojišťovny a pokud by jí tato pojišťovna fakturovala DPH z veškerých služeb zatížených DPH¹³, taková daň by byla odpočitatelná z daně PPG na výstupu. Za těchto podmínek by skutečnost, že „zásada daňové neutrality, která je základní zásadou společného systému DPH, brání tomu, aby s podobnými poskytováními služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH¹⁴“, patrně vyžadovala, aby DPH ze služeb dotčených v projednávané věci byla odpočitatelná obdobným způsobem.

25. Domnívám se však, že tvrzení obou členských států, a zejména Spojeného království jsou správná, pokud jde o důraz na právní a daňové oddělení fondu od společnosti PPG; to vede k závěru, že dotčená DPH nemůže být za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, odpočitatelná.

26. Důvody pro požadavek právního a daňového oddělení jsou zjevné – je jimi ochrana příjemce nejen před insolencí zaměstnavatele, ale rovněž před možností, že by aktiva fondu mohla být „vyrabována“ k vyřešení třeba i dočasných potíží s likviditou, nebo by mohla být využita jinak, než je jejich zamýšleným účelem. Oddělení je nyní vyžadováno unijními právními předpisy, ale v rozhodné době již bylo stanoveno nizozemským právem. Potřeba neproniknutelné hranice mezi příslušnými aktivy společnosti PPG a fondem hovoří výrazně ve prospěch zamezení takového druhu fiskální propustnosti mezi nimi.

27. Samozřejmě je možné tvrdit, že PPG uzavřela smlouvy a poskytovala úhradu za dotčené služby, takže tyto služby by měly souviset s hospodářskou činností společnosti PPG (která je patrně v zásadě – pokud ne přímo výlučně – zdanitelná), a nikoliv s činností fondu (která, jelikož v zásadě spočívá v přijímání penzijních příspěvků od PPG a výnosů z investic a vyplácení důchodů příjemcům, patrně nezahrnuje žádný zdanitelný prvek).

28. Nicméně se domnívám, že není možné ponechat bez povšimnutí nebo odmítnout skutečnost, že služby byly pořizovány pro účely fondu spočívající v získávání příjmu z jeho investic, a tudíž přímo a bezprostředně souvisely s činností fondu a pouze nepřímo a okrajově s činností PPG. I když je hospodářská činnost PPG zdanitelnou činností, se kterou služby nejvíce (i když pouze nepřímo) souvisí, nic to nemění na tom, že existuje přímá a bezprostřední souvislost s (nezdanitelnou) činností fondu, která se nalézá mezi pořizovanými službami a hospodářskou činností PPG. Otázka, zda daň na vstupu je či není odpočitatelná, závisí na povaze činnosti, se kterou mají zboží nebo služby, jež zatěžuje, přímou a bezprostřední souvislost. Rozhodujícím prvkem je nejužší souvislost, nikoliv nejužší daňová souvislost. Pokud by tomu tak nebylo, mohla by být snadno obcházena zásada, podle které daň na vstupu nemůže být odpočtena, pokud jsou vstupy použity pro plnění osvobozená od daně nebo pro plnění nespádající do působnosti DPH.

29. Situace může být jasněji popsána pomocí příkladu, který na jednání uvedlo Spojené království. Kdyby fond namísto investování výlučně do akcií nebo jiných finančních produktů investoval do nemovitého majetku za účelem získání příjmu z pronájmu (a to není nepravděpodobná situace), pak by jeho pronajímatelská činnost, pokud by se rozhodl pro zdanění podle čl. 13 části C písm. a) šesté směrnice (což je rovněž věrohodné), podléhala DPH¹⁵. V takovém případě by byly jakékoliv služby auditu, konzultační služby, správní nebo administrativní služby, které by fond používal pro účely své pronajímatelské činnosti, přímo přičitatelné uvedenému zdanitelnému činnosti a DPH fakturovaná z těchto činností by byla odpočitatelná od DPH, kterou by fond musel účtovat u svých plnění na výstupu. Tato

13 — Je však třeba připomenout, že čl. 13 část B písm. a) šesté směrnice od daně osvobozoval „pojišťovací a zajišťovací operace včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“ [nyní viz čl. 135 odst. 1 písm. a) směrnice 2006/112].

14 — Viz například rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF (C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 67 a citovaná judikatura). K významu pojmu „daňová neutralita“ v kontextu DPH viz moje stanovisko ve věci C-44/11, Deutsche Bank (rozsudek ze dne 19. července 2012, C-44/11), poznámka pod čarou 18.

15 — Nyní viz čl. 137 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112.

daň by nebyla odpočitatelná z daně odvedené PPG na výstupu, protože by služby byly použity pro účely zdanitelných činností fondu, a nikoliv PPG, a to i kdyby je PPG hradila. Pokud jde o řetězec přičitatelnosti, nevím, proč by tato situace měla být jiná pouze proto, že činnost fondu nepodléhá DPH.

30. V důsledku toho se domnívám, že musí být rozhodující skutečnost, že služby byly využívány fondem pro účely jeho vlastní činnosti, která je nejen radikálně odlišná, ale rovněž právně a daňově oddělená od činnosti společnosti PPG. Skutečnost, že PPG tyto služby hradila, nemůže být relevantní. Uvedená okolnost může být posuzována třemi způsoby: zaprvé jako dvojí plnění spočívající v přijetí a poskytnutí služeb, což připadá v úvahu podle čl. 6 odst. 4 šesté směrnice¹⁶ – v takovém případě by PPG musela přenést daň na fond; zadruhé jako protiplnění získané od třetí strany, které tvoří základ daně pro účely pořízení služeb fondem, což připadá v úvahu podle čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice¹⁷, nebo zatřetí, jako dar společnosti PPG fondu, který by nespadal do působnosti DPH. To však nemůže znamenat, že PPG pořizovala služby pro účely vlastních zdanitelných plnění.

31. Zmínila jsem zásadu daňové neutrality, která (v určitém smyslu) brání tomu, aby s podobnými plněními bylo při jejich souběhu pro účely DPH zacházeno odlišně. Rovněž jsem uvedla, že pokud by PPG svůj důchodový systém zajistila externě u pojišťovny a nezaložila vlastní fond, mohla by odečíst veškerou DPH na vstupu odvedenou ze služeb přijatých v tomto ohledu (ačkoliv neexistuje údaj o tom, o jakou částku DPH by se mohlo jednat). Nicméně uvedená okolnost ve světle zásady daňové neutrality nezpochybňuje závěr, ke kterému jsem dospěla. Jak bylo zdůrazněno v rozsudku Deutsche Bank¹⁸, uvedená zásada není pravidlem primárního práva a s činnostmi, jež si konkurují jen zčásti, může být z hlediska DPH někdy zacházeno odlišně. Meze zásady jsou mimo jiné patrné z ustálené judikatury Soudního dvora, podle které osoby povinné k dani mají právo strukturovat svoje podnikání tak, aby omezily své zatížení DPH¹⁹, což by nebylo možné, kdyby se všemi konkurujícími si činnostmi bylo z hlediska DPH zacházeno stejně.

32. Nicméně znovu zdůrazňuji, že můj názor je založen na skutečnosti, že dotčené služby byly použity fondem pro účely jeho vlastní činnosti, která je oddělená od hospodářské činnosti společnosti PPG a skutečnosti, že fond je právně a daňově oddělen od PPG. Uznávám, že náklady vynaložené zaměstnavatelem při poskytování důchodů jeho zaměstnancům přímo a bezprostředně souvisejí s jeho hospodářskou činností jako celkem (takže DPH z uvedených nákladů může být za vhodných okolností odpočtena), *pokud náklady souvisí se zbožím nebo službami použitými zaměstnavatelem*. Souhlasím proto s dalším tvrzením Spojeného království, že PPG může odpočíst DPH z každého vstupu pořízeného pro účely založení fondu, registrace zaměstnanců do fondu, zajištění včasného odvádění vlastních příspěvků a podobně. Takové činnosti spadají do okruhu činnosti PPG, a nikoliv činnosti samostatného fondu.

Závěry

33. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Gerechthshof te Leeuwarden takto:

1. Článek 17 šesté směrnice Rady 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 osoba povinná k dani, která založila penzijní fond jako samostatnou entitu pro právní a daňové účely, aby zajistila důchodové nároky svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců, nemůže odečíst daň, kterou odvedla ze služeb

¹⁶ — Nyní viz článek 28 směrnice 2006/112.

¹⁷ — Nyní viz článek 73 směrnice 2006/112.

¹⁸ — Citovaný v poznámce pod čarou 14, bod 45 rozsudku; bod 60 mého stanoviska a citovaná judikatura.

¹⁹ — Viz nejnověji rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, Sb. rozh. s. I-13589, bod 27 a citovaná judikatura).

poskytnutých tomuto fondu v souvislosti s jeho správou a provozem. Taková daň může být odpočtena pouze samotným fondem, a to od jakékoliv daně, kterou je fond povinen odvést z vlastních zdanitelných plnění.

2. Investiční fond sdružující aktiva systému starobního důchodového pojištění není zvláštním investičním fondem ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 6 směrnice 77/388/EHS, jehož správa může být osvobozena od DPH ve světle cíle této směrnice a zásady daňové neutrality, jestliže členové systému nenesou riziko vyplývající ze správy fondu a příspěvky, které zaměstnavatel do systému odvádí, jsou prostředky, kterými plní svou zákonnou povinnost vůči svým zaměstnancům.“