



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

18. července 2013*

„Daň z přidané hodnoty — Šestá směrnice 77/388/EHS — Články 17 a 13, B, písm. d), bod 6 — Osvobození — Odpočet daně zaplacené na vstupu — Penzijní fondy — Pojem „spravování zvláštních investičních fondů““

"Ve věci C-26/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Gerechtshof te Leeuwarden (Nizozemsko) ze dne 3. ledna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 18. ledna 2012, v řízení

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, J. Malenovský, U. Løhmus, M. Safjan (zpravodaj) a A. Prechal, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. února 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand E. M. van Kasterenem, O.L. Mobachem a C. Eversem, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu B. Koopman a C. Wissels, jako zmocněnkyněmi,
- za vládu Spojeného království H. Walker, O. Thomasem a L. Christiem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 18. dubna 2013,

* Jednací jazyk: nizozemština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 část B písm. d) bod 6 a článku 17 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 fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (dále jen „PPG“) a Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (dále jen „Inspecteur“) v otázce dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2002.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 4 odst. 1 a odst. 2 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 6 odst. 4 směrnice zní:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama.“

- 5 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice určuje základ daně pro tato dodání zboží jako vše, co představuje protiplnění, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany.

- 6 Článek 13 část B šesté směrnice stanoví:

„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:

- a) pojišťovací a zajišťovací operace včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty;

[...]

d) tyto operace:

[...]

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

[...]“

7 Článek 17 šesté směrnice 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 [v tuzemsku] splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je [v tuzemsku] daňovým dlužníkem;

b) [...]

5. 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 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.

[...]“.

Nizozemská právní úprava

8 Článek 2 zákona z roku 1968 o dani z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968, dále jen „zákon“) stanoví:

„Daň, kterou bylo zatíženo dodání zboží a poskytování služeb podnikateli, pořízení zboží podnikatelem v rámci Společenství, jakož i dovoz pro něj určeného zboží, se odpočte od daně, která má být odvedena za dodání zboží a poskytování služeb.“

9 Článek 11 zákona stanoví:

„1. Za podmínek stanovených nařízením jsou od daně osvobozeny:

[...]

i) následující [...] služby:

[...]

3. správa kapitálu shromážděného investičními fondy a investičními společnostmi za účelem kolektivního investování;

[...]”.

10 Článek 15 zákona zní:

„1. Daní ve smyslu článku 2, kterou odpočítává hospodářský subjekt, je:

a) daň, kterou mu účtovali jiní podnikatelé na základě faktury vystavené podle pravidel platných v období, kterého se týká daňové přiznání, za zboží a služby, které mu byly dodány;

[...]

c) daň dlužná za zdaňovací období:

[...]

ze zboží dodaného podnikateli a jemu poskytnutých služeb;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 11 V rámci plnění zákonem uložené povinnosti vytvořila skupina PPG pro zaměstnance svých podniků důchodový systém v Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (dále jen „důchodový fond“). V souladu s nizozemskou právní úpravou je tento fond z právního a daňového hlediska odlišným subjektem od PPG. Příspěvky do důchodového systému neplatí v plném rozsahu zaměstnanci, ale PPG.
- 12 PPG a nizozemská vláda na jednání potvrdily, že podle nizozemského práva, které bylo v rozhodné době použitelné, si zaměstnavatelé mohli zvolit, zda takový fond založí sami, nebo své povinnosti zajistí prostřednictvím pojišťovny, které budou odvádět svoje příspěvky a která převezme odpovědnost za výplatu důchodů zaměstnancům, kteří odešli do důchodu. Neexistovala však možnost, že by si mohli zachovat podnikový důchodový systém.
- 13 Dceřiná společnost PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, uzavřela s poskytovateli služeb usazenými v Nizozemsku smlouvy o vedení důchodů a správě majetku penzijního fondu. Náklady související s těmito smlouvami hradila tato dceřiná společnost a do nákladů penzijního fondu nebyly promítnuty. PPG odečetla DPH vztahující se k uvedeným nákladům vynaloženým v letech 2001 a 2002, tj. 139 304,23 eur, jakožto daň na vstupu.
- 14 PPG byla dodatečně vyměřena DPH za období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2002. Uvedený výměr potvrdil Inspecteur v rámci rozhodnutí o správním odvolání. Rechtbank Leeuwarden zamítl žalobu podanou proti rozhodnutí Inspecteur. PPG se proti tomuto rozsudku odvolala k Gerechtshof te Leeuwarden.
- 15 Před tímto soudem se účastníci řízení přeli ohledně otázky, zda Inspecteur oprávněně doměřil DPH, kterou dotčená společnost odpočetla.
- 16 PPG na tuto otázku odpověděla záporně s tím, že náklady týkající se důchodů zaměstnanců společnosti skupiny jsou režijními náklady podniku a že DPH, která jí byla fakturována, tudíž zakládá nárok na odpočet na základě čl. 15 odst. 1 zákona. PPG podpůrně tvrdí, že výjimka v čl. 11 odst. 1 písm. i) bod tři se použije na služby týkající se zaměstnaneckých důchodů, které jsou jí poskytovány.

- 17 Inspecteur tvrdí, že PPG nelze samu o sobě považovat za příjemkyni služeb, které přenesla na penzijní fond, aniž za to cokoli fakturovala, a proto nemá nárok na odpočet DPH, jež byla v této souvislosti fakturována. Pokud jde o podpůrnou otázku stran osvobození od DPH, podle Inspecteur penzijní fond nelze kvalifikovat jako „zvláštní investiční fond“.
- 18 Za těchto podmínek se *Gerechthof te Leeuwarden* rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „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, odečíst podle článku 17 šesté směrnice daň, kterou [odvedla] ze služeb, jež jí byly poskytnuty v souvislosti se zavedením důchodového systému a fungováním 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]?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 17 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která založila z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců, může odečíst DPH, kterou odvedla ze služeb související se správou a fungováním penzijního fondu.
- 20 Za účelem odpovědi na tuto otázku je na úvod třeba připomenout, že cílem režimu odpočtů stanoveného směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. března 2012, *Klub*, C-153/11, bod 35, a ze dne 4. října 2012, *PIGI*, C-550/11, bod 21).
- 21 K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz rozsudky ze dne 8. června 2000, *Midland Bank*, C-98/98, *Recueil*, s. I-4177, bod 24, a ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, *Recueil*, s. I-1361, bod 26).
- 22 Nárok na odpočet je však 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 této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz rozsudek ze dne 21. února 2013, *Becker*, C-104/12, bod 20).

- 23 V prvním i druhém případě přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 60, ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 48, a ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, bod 55).
- 24 Je tedy nutné ověřit, zda uvedená souvislost vyplývá ze všech okolností týkajících se dotčených transakcí, přestože fond založený PPG je z právního hlediska subjektem odděleným od PPG.
- 25 V tomto ohledu je nesporné, že ve věci projednávané v původním řízení PPG pořídila předmětná plnění za účelem zajištění správy důchodů svých zaměstnanců a správy majetku penzijního fondu zřízeného za účelem garance uvedených důchodů. Zřízením fondu splnila PPG zákonnou povinnost, kterou měla jakožto zaměstnavatel, a pokud jsou náklady na služby, které PPG v tomto rámci pořídila, součástí jejích režijních nákladů – což přísluší ověřit předkládajícímu soudu – jsou jako takové složkou ceny produktů PPG (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 36).
- 26 Za těchto okolností lze mít za to, že pořízení služeb na vstupu má svůj důvod výlučně ve zdanitelných činnostech osoby povinné k dani a je zde dána přímá a bezprostřední souvislost.
- 27 V případě neexistence nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu by osoba povinná k dani z důvodu rozhodnutí zákonodárce chránit důchody požadavkem na oddělenou právní subjektivitu zaměstnavatele a penzijního fondu pozbyla daňovou výhodu vyplývající ze systému odpočtů a nebyla by zajištěna ani neutralita DPH.
- 28 Na tomto konstatování nemění nic možnost uváděná na jednání, tj. možnost splnit zákonem stanovenou povinnost zřídit důchodový systém pro zaměstnance osoby povinné k dani jiným způsobem než založením z právního i daňového hlediska odděleného fondu. Opačný přístup by totiž vedl k omezení svobody osob povinných k dani zvolit si organizační struktury a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro omezení svého daňového zatížení (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 53).
- 29 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 17 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců založila takový z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond, jako je fond dotčený ve věci v původním řízení, může odečíst DPH, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním uvedeného penzijního fondu, za podmínky, že všechny okolnosti týkající se dotčených transakcí nasvědčují tomu, že existuje přímá a bezprostřední souvislost.

K druhé otázce

- 30 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 13 část B písm. d) bod 6 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že penzijní fond, který byl založen s cílem poskytovat účastníkům starobní důchod s co nejnižšími náklady, do něhož je jeho účastníky nebo v jejich prospěch vkládán a investován majetek a získané výnosy jsou rozdělovány, může být kvalifikován jako zvláštní investiční fond' tohoto ustanovení.
- 31 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že druhá otázka je kladena pouze pro případ záporné odpovědi na první otázku. Tato druhá otázka je navíc v podstatě totožná s otázkou, na niž Soudní dvůr odpověděl v rozsudku ze dne 7. března 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees a další (C-424/11).
- 32 Za těchto podmínek není důvodné na druhou otázku odpovídat.

K nákladům řízení

- 33 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 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 osoba povinná k dani, která k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců založila takový z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond, jako je fond dotčený ve věci v původním řízení, může odečíst daň z přidané hodnoty, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním uvedeného penzijního fondu, za podmínky, že všechny okolnosti týkající se dotčených transakcí nasvědčují tomu, že existuje přímá a bezprostřední souvislost.

Podpisy.