



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 18. júla 2013*

„Daň z pridanej hodnoty — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 17 a článok 13 B písm. d) bod 6 — Oslobodenia — Odpočet dane zaplatenej na vstupe — Dôchodkové fondy — Pojem „správa podielových fondov““

Vo veci C-26/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Gerechtshof te Leeuwarden (Holandsko) z 3. januára 2012 a doručený Súdnemu dvoru 18. januára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia J. Malenovský, U. Löhmus, M. Safjan (spravodajca) a A. Prechal,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. februára 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, v zastúpení: E. M. van Kasteren, O. L. Mobach a C. Evers, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: B. Koopman a C. Wissels, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: H. Walker, O. Thomas a L. Christie, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 18. apríla 2013,

* Jazyk konania: holandčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 B písm. d) bodu 6 a článku 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení 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 spoločnosťou Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (ďalej len „PPG“) a Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (ďalej len „Inspecteur“) vo veci daňového výmeru týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie od 1. januára 2001 do 31. decembra 2002.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 4 ods. 1 a 2 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 bankských 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 Podľa článku 6 ods. 4 tejto smernice:

„Ak zdaniteľná osoba koná vo svojom vlastnom mene, ale v prospech inej strany zúčastnenej na poskytovaní služieb, bude sa predpokladať, že sama obdržala aj poskytla tieto služby.“
- 5 Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) uvedenej smernice je zdaniteľným základom pre tieto dodávky tovaru všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, zákazníka alebo tretej strany.
- 6 Článok 13 B šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

 - a) poisťné plnenia a plnenia poisťovania poisťujúcich [poisťné a zaisťovacie činnosti – *neoficiálny preklad*] vrátane s nimi súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími makléřmi a poisťovacími agentmi,

...

d) nasledujúce plnenia:

...

6. riadenie zvláštnych investičných fondov [správa podielových fondov – *neoficiálny preklad*], ako ich definovali členské štáty,

...“

7 Článok 17 šiestej smernice stanovuje:

„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,

b) ...

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3 [V prípade tovarov a služieb, ktoré zdaniteľná osoba používa súčasne na uskutočňovanie plnení uvedených v odsekoch 2 a 3 – *neoficiálny preklad*], kde ide o odpočítateľnú daň z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde daň z pridanej hodnoty nie je odpočítateľná, je povolené odrátať iba tú časť dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

...“

Holandské právo

8 Článok 2 zákona z roku 1968 týkajúceho sa dane z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968, ďalej len „zákon“) stanovuje:

„Od dane splatnej za dodanie tovarov a služieb sa odpočítava daň splatná za dodanie tovarov a poskytnutie služieb podnikateľovi, ním vykonané nadobúdanie tovarov v rámci Spoločenstva, ako aj dovozy tovarov určených pre neho.“

9 Podľa článku 11 zákona:

„1. Za podmienok stanovených všeobecným správnym opatrením sa od dane oslobodia:

...

i) tieto... služby:

...

3. správa majetku, ktorý investičný [podielový – *neoficiálny preklad*] fond a kapitálová investičná spoločnosť zhromaždili na účely spoločných investícií;

...“

10 Článok 15 zákona stanovuje:

„1. Daň uvedená v článku 2, ktorú hospodársky subjekt odpočíta, je:

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

...

c) daň splatná za zdaňovacie obdobie:

...

za dodania tovarov a poskytovanie služieb podnikateľovi;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 11 PPG si splnila zákonnú povinnosť a zaviedla pre zamestnancov svojich podnikov systém starobného dôchodku v Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (ďalej len „dôchodkový fond“). Podľa holandskej právnej úpravy je tento dôchodkový fond z právneho a daňového hľadiska oddelený od spoločnosti PPG. Príspevky do dôchodkového systému neplatia zamestnanci, ale PPG, a to v plnej výške.
- 12 Ako na pojednávaní potvrdili PPG a holandská vláda, zamestnávateľia si podľa holandskej právnej úpravy uplatniteľnej v relevantnom období mohli vybrať medzi tým, či takýto fond zriadia sami, alebo či výkon tejto povinnosti zveria poisťovni, do ktorej by platili svoje príspevky a ktorá by po odchode zamestnancov do dôchodku zodpovedala za vyplácanie dôchodkov. Neexistovala však možnosť umožňujúca zachovať podnikový dôchodkový systém.
- 13 Dcérska spoločnosť spoločnosti PPG, PPG Industries Fiber Glass BV uzavrela s poskytovateľmi služieb so sídlom v Holandsku zmluvy, ktorých predmetom je správa dôchodkov a správa majetku dôchodkového fondu. Náklady vyplývajúce z týchto zmlúv hradila táto dcérska spoločnosť a neboli prenesené na dôchodkový fond. PPG odpočítala sumu DPH vzťahujúcej sa na náklady vynaložené v rokoch 2001 a 2002, konkrétne 139 304,23 eura, ako daň na vstupe.
- 14 Voči spoločnosti PPG bol vydaný dodatočný platobný výmer vo veci DPH za obdobie od 1. januára 2001 do 31. decembra 2002. Inspecteur, ktorý rozhodoval o sťažnosti, potvrdil uvedený platobný výmer. Rechtbank Leeuwarden zamietol žalobu podanú proti rozhodnutiu, ktoré vydal Inspecteur. PPG podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Gerechtshof te Leeuwarden.
- 15 V konaní na uvedenom súde existuje spor o tom, či Inspecteur oprávnene dodatočne vymeral DPH, ktorú dotknutá osoba odpočítala.
- 16 PPG odpovedá na túto otázku záporne, pričom uvádza, že náklady na starobné dôchodky zúčastnených pracovníkov predstavujú všeobecné prevádzkové náklady, a teda že DPH, ktorá jej bola vyfakturovaná, zakladá podľa článku 15 ods. 1 zákona právo na odpočet dane. PPG subsidiárne tvrdí, že v prípade služieb poskytnutých dotknutej osobe v súvislosti s dôchodkami zamestnancov sa uplatňuje oslobodenie od dane podľa článku 11 ods. 1 písm. i) bodu 3 zákona.

- 17 Inspecteur uvádza, že spoločnosť PPG nemožno považovať za príjemcu služieb, ktoré preniesla na dôchodkový fond bez zaúčtovania protihodnoty, a preto nemá nárok na odpočet DPH, ktorá jej bola fakturovaná v tejto súvislosti. Pokiaľ ide o subsidiárnu otázku týkajúcu sa oslobodenia od DPH, Inspecteur dospel k záveru, že dôchodkové fondy nemožno považovať za „podielové fondy“.
- 18 Za týchto podmienok *Gerechthof te Leeuwarden* rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Môže zdaniteľná osoba, ktorá podľa vnútroštátnej právnej úpravy o dôchodkoch zriadila samostatný dôchodkový fond, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súčasných a bývalých zamestnancov, ktorí sú poistencami tohto fondu, odpočítať podľa článku 17 šiestej smernice daň, [ktorú uhradila] za služby... realizácie dôchodkového zabezpečenia a vedenia dôchodkového fondu?
 2. Má sa dôchodkový fond, ktorý bol zriadený s cieľom poskytovať s čo najnižšími nákladmi starobný dôchodok poistencom tohto dôchodkového fondu a do ktorého vkladajú a investujú kapitál títo poistenci alebo subjekty v ich mene, pričom dochádza k vyplácaniu výnosov, považovať za ‚podielový fond‘ v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 6 šiestej smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 19 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 17 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo nezávislého subjektu, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súčasných a bývalých zamestnancov, má právo odpočítať DPH, ktorú uhradila za služby v súvislosti so správou a fungovaním tohto fondu.
- 20 S cieľom odpovedať na túto otázku treba na úvod pripomenúť, že systém odpočtov stanovený šiestou smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22. marca 2012, *Klub*, C-153/11, bod 35, a zo 4. októbra 2012, *PIGI*, C-550/11, bod 21).
- 21 Na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočet DPH na vstupe a na určenie rozsahu tohto práva je v zásade potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet (pozri rozsudky z 8. júna 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 24, a z 22. februára 2001, *Abbey National*, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 26).
- 22 Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov tejto zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri rozsudok z 21. februára 2013, *Becker*, C-104/12, bod 20).

- 23 V oboch prípadoch je predpokladom existencie priamej a bezprostrednej súvislosti skutočnosť, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych plnení na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (pozri rozsudky z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 60; zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 48, a z 30. mája 2013, X, C-651/11, bod 55).
- 24 Treba teda overiť, bez ohľadu na skutočnosť, že fond zriadený spoločnosťou PPG je z právneho hľadiska subjektom oddeleným od spoločnosti PPG, či existencia uvedenej súvislosti v prejednávanej veci vyplýva zo všetkých okolností týkajúcich sa predmetných transakcií.
- 25 V tomto ohľade je nesporné, že spoločnosť PPG vo veci samej nadobudla predmetné služby s cieľom zabezpečenia správy dôchodkov jej zamestnancov a správy majetku dôchodkového fondu zriadeného na zaručenie uvedených dôchodkov. Spoločnosť PPG si tým, že zriadila fond, splnila zákonnú povinnosť, ktorú mala ako zamestnávateľ, a pokiaľ sú výdavky vynaložené na služby prijaté spoločnosťou PPG v tomto rámci súčasťou všeobecných výdavkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, sú ako také prvkami tvoriacimi cenu výrobkov spoločnosti PPG (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 36).
- 26 Za týchto okolností sa možno domnievať, že výlučným dôvodom pre nadobudnutie služieb na vstupe sú zdaniteľné činnosti zdaniteľnej osoby a že existuje priama a bezprostredná súvislosť.
- 27 V prípade neexistencie práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe by zdaniteľná osoba z dôvodu voľby normotvorcu chrániť dôchodky právnym oddelením zamestnávateľa od dôchodkového fondu, bola nielen zbavená daňovej výhody vyplývajúcej z uplatnenia systému odpočtov, ale navyše by už nebola zaručená ani neutralita DPH.
- 28 Toto konštatovanie nemôže vyvrátiť ani možnosť, uvedená na pojednávaní, splniť zákonnú povinnosť vytvoriť dôchodkový systém pre zamestnancov zdaniteľnej osoby inými spôsobmi než založením fondu vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu. Opačný prístup by totiž viedol k obmedzeniu slobody zdaniteľnej osoby zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania transakcií, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (pozri v tejto súvislosti rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 53).
- 29 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 17 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu, akým je subjekt dotknutý vo veci samej, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súčasných a bývalých zamestnancov, má právo odpočítať DPH, ktorú uhradila za služby súvisiace so správou a fungovaním tohto fondu, pod podmienkou, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti vyplýva zo všetkých okolností dotknutých transakcií.

O druhej otázke

- 30 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 13 B písm. d) bod 6 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že dôchodkový fond, ktorý bol zriadený s cieľom poskytovať s čo najnižšími nákladmi starobný dôchodok poisťovníkom tohto dôchodkového fondu a do ktorého vkladajú a investujú kapitál títo poisťovníci alebo subjekty v ich mene, pričom dochádza k vyplácaniu výnosov, možno považovať za „podielový fond“ v zmysle tohto ustanovenia.
- 31 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na druhú otázku je potrebné odpovedať iba v prípade zápornej odpovede na prvú otázku. Okrem toho je táto druhá otázka v podstate identická s otázkou, na ktorú Súdny dvor odpovedal vo svojom rozsudku zo 7. marca 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees a i. (C-424/11).

32 Za týchto podmienok nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 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 zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu, akým je subjekt dotknutý vo veci samej, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súčasných a bývalých zamestnancov, má právo odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorú uhradila za služby súvisiace so správou a fungovaním tohto fondu, pod podmienkou, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti vyplýva zo všetkých okolností dotknutých transakcií.

Podpisy