



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
JULIANE KOKOTT
prednesené 6. septembra 2018¹

Vec C-502/17

**C&D Foods Acquisition ApS
proti
Skatteministeriet**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Holdingová spoločnosť – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Výdavky na plnenia použité v súvislosti s plánovaným prevodom podielov v dcérskej spoločnosti“

I. Úvod

1. Súdny dvor sa už v minulosti v rôznych konaniach zaoberal právom holdingovej spoločnosti uplatniť si nárok na odpočítanie dane v súvislosti s nadobudnutím obchodných podielov.² Prejednávaný prípad sa týka obrátenej situácie, keď dochádza k prevodu obchodných podielov holdingovou spoločnosťou, pričom touto situáciou sa Súdny dvor doposiaľ až tak často nezaoberal.³

2. V tomto konaní sa teda Súdnemu dvoru poskytne možnosť, aby spresnil svoju judikatúru v oblasti práva holdingových spoločností na odpočítanie dane. Predovšetkým pôjde tiež o spresnenie podmienok, za ktorých možno konštatovať priamu a bezprostrednú súvislosť s určitou transakciou na výstupe, ktorá sa vyžaduje pre odpočítanie dane.

II. Právny rámec

3. Únijný právny rámec tohto prípadu je vymedzený ustanoveniami smernice 2006/112/ES (ďalej len „smernica o DPH“).⁴

4. Článok 9 ods. 1 smernice o DPH znie:

„Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

¹ Jazyk prednesu: nemčina.

² Pozri napríklad rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623); z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), ako aj naposledy moje návrhy v konaní vo veci Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

³ V tomto prípade je potrebné zdôrazniť najmä rozsudok z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

⁴ Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

„Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe. ...“

5. Článok 135 smernice o DPH okrem iného stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:...

f) transakcie vrátane dojednávania s výnimkou správy a úschovy týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov s výnimkou cenných papierov zakladajúcich právny nárok na tovar a práv alebo cenných papierov uvedených v článku 15 ods. 2;...“

6. Podľa článku 167 smernice o DPH vzniká právo odpočítať daň vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Podľa článku 168 tejto smernice platí:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,...

7. Na úrovni vnútroštátneho práva treba poukázať na Lovbekendtgørelse (zákon o DPH) č. 966 zo 14. októbra 2005, ktorý bol uplatniteľný v dobe rozhodujúcej pre spor.

III. Skutkový stav a konanie vo veci samej

8. Dánska spoločnosť C&D Foods je súčasťou medzinárodnej skupiny Arovit. C&D Foods vlastnila počas sporného obdobia v konaní vo veci samej 100 % podielov v spoločnosti Arovit Holding, ktorá bola následne jediným spoločníkom spoločnosti Arovit Petfood. Do skupiny patrí 13 ďalších spoločností v rôznych európskych krajinách, v ktorých spoločnosť Arovit Petfood vlastní podiely.

9. Od roku 2007 poskytla C&D Foods svojej poddcérskej spoločnosti Arovit Petfood na základe zmluvy o riadení rôzne zdaniteľné služby v oblasti riadenia a služby v oblasti informačných technológií, ako napríklad účtovníctvo, kontrolnú činnosť a tvorbu rozpočtu. Ako odplatu jej Arovit Petfood vyplácala sumu, ktorá zodpovedala vynaloženým nákladom na personál zvýšeným o „prirážku“ (tzv. „mark-up“) vo výške 10 % a o dánsku DPH so sadzbou 25 %. S ohľadom na ostatné spoločnosti patriace do skupiny sa úloha C&D Foods obmedzila na držbu podielov v týchto spoločnostiach.

10. V roku 2009 nadobudla islandská finančná inštitúcia Kaupthing Bank skupinu Arovit, ktorá sa dostala do finančných ťažkostí. Kaupthing Bank si zadovážila posúdenie možností reštrukturalizácie skupiny Arovit rôznymi audítorskými spoločnosťami a advokátskou kanceláriou Holst Advokater. Na tento účel uzatvorila s uvedenými audítormi zmluvy o poradenstve, pričom honoráre vrátane DPH im vyplatila spoločnosť C&D Foods.

11. V rámci tohto posúdenia predložili Holst Advokater spoločnosti C&D Foods prinajmenšom jeden návrh zmluvy o prevode podielov spoločnosti C&D Foods v spoločnostiach Arovit Holding a Arovit Petfood na ešte neznámeho kupujúceho. Za tieto poradenské služby vystavili Holst Advokater spoločnosti C&D Foods príslušnú faktúru vrátane DPH. Od snahy o predaj sa však na jeseň 2009 upustilo, pretože sa nepodarilo nájsť kupujúceho.

12. C&D Foods si uplatnila právo na odpočítanie DPH, ktorú zaplatila spolu s odmenou pre Holst Advokater a audítorské spoločnosti. Jednak SKAT (dánska daňová správa) a jednak po podaní príslušnej námietky aj Landsskatteret (Národná daňová komisia) odmietli priznať C&D Foods právo na odpočítanie dane. Na účely odôvodnenia uviedli, že poradenské služby sa neposkytli C&D Foods, resp. že z nákladov nevyplýva požadovaná súvislosť so zdaniteľnými transakciami C&D Foods na výstupe.

13. Proti týmto rozhodnutiam podala C&D Foods žalobu, o ktorej sa vzhľadom na jej zásadný význam vedie prvostupňové konanie pred Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko). Uznesením z 15. augusta 2017, ktoré bolo Súdnemu dvoru doručené 18. augusta 2017, rozhodol Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd) o prerušení konania a predložil Súdnemu dvoru v súlade s článkom 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

- „1. Má sa článok 168 smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že holdingová spoločnosť má za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, právo na úplné odpočítanie DPH zo služieb poskytnutých na vstupe súvisiacich s prešetrovaním týkajúcim sa náležitej starostlivosti („due dilligence“) pred plánovaným, ale neuskutočneným predajom podielov v dcérskej spoločnosti, ktorej táto holdingová spoločnosť poskytuje služby v oblasti riadenia a služby v oblasti informačných technológií, ktoré podliehajú DPH?
2. Má na odpoveď na uvedenú otázku vplyv skutočnosť, že cena za služby v oblasti riadenia a služby v oblasti informačných technológií podliehajúce DPH, ktoré holdingová spoločnosť poskytuje na účely svojej ekonomickej činnosti, je pevne stanovená suma zodpovedajúca výdavkom holdingovej spoločnosti na mzdy zamestnancov zvýšeným o 10 %-nú „prirážku“ („mark-up“)?
3. Bez ohľadu na odpoveď na predchádzajúce otázky, môže existovať právo na odpočítanie dane, ak sa náklady na poradenstvo, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, považujú za všeobecné náklady, a ak áno, za akých podmienok?“

14. V rámci písomného konania pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky Dánsko a Komisia.

IV. Právne posúdenie

15. Svojimi tromi otázkami sa vnútroštátny súd snaží v podstate zistiť, či má holdingová spoločnosť, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť, právo odpočítať si daň z výdavkov, ktoré vynaložila v súvislosti s plánovaným prevodom podielov. Ekonomická činnosť holdingovej spoločnosti pritom spočíva práve v poskytovaní služieb riadenia pre poddcérsku spoločnosť⁵, ktorej podiely majú byť spolu s podielmi dcérskej spoločnosti predmetom prevodu.

A. O prípustnosti prejudiciálnych otázok

16. Právo na odpočítanie dane existuje podľa článku 168 smernice o DPH v rozsahu, v akom zdaniteľná osoba používa zdaniteľné dodania a služby na účely svojich zdaniteľných transakcií. Uvedené si vyžaduje, aby bola zdaniteľná osoba príjemcom predmetných dodaní alebo služieb.⁶ Právo C&D Foods na odpočítanie dane teda prichádza do úvahy iba v súvislosti s DPH, ktorá bola zaplatená za poradenské služby, ktoré sama prijala. Odpočítanie dane C&D Foods v súvislosti so službami zaťaženými DPH, ktorých príjemcom bola Kaupthing Bank, je naopak od počiatku vylúčené.

5 Podľa ustálenej judikatúry ide o ekonomickú činnosť, pozri rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 30 a 31), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

6 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 32).

17. Vnútroštátny súd síce poukazuje na to, že jeho návrh na začatie prejudiciálneho konania sa netýka otázky, kto v skutočnosti znáša náklady na poradenské služby zaťažené DPH. Voči tomuto tvrdeniu však možno namietat, že Súdny dvor nie je príslušný na zodpovedanie hypotetických prejudiciálnych otázok.⁷ Nižšie uvedené úvahy sa preto týkajú výlučne odpočtu dane v súvislosti s DPH, ktorá bola zaplatená Holst Advokater, keďže iba v tomto prípade z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jednoznačne vyplýva, že C&D Foods bola príjemkyňou poradenských služieb.

B. O odpovedi na prejudiciálne otázky

18. Prvá prejudiciálna otázka sa týka všeobecne práva C&D Foods na odpočítanie dane z poradenských služieb Holst Advokater zaťažených DPH, ktoré táto spoločnosť využila v súvislosti s plánovaným prevodom podielov spoločnosti Arovit Petfood.

19. Druhá a tretia prejudiciálna otázka sa týkajú predovšetkým „priamej a bezprostrednej súvislosti“ sporných výdavkov s konkrétnymi, resp. plánovanými transakciami na výstupe, to znamená s transakciami podľa zmluvy o riadení uzatvorenej s Arovit Petfood, resp. transakciami vyplývajúcimi z plánovaného prevodu podielov.

20. Keďže súvislosť s ekonomickou činnosťou tvorí podmienku vzniku práva na odpočítanie dane v zmysle prvej otázky, je potrebné na všetky tri prejudiciálne otázky odpovedať spoločne.

21. Pochybnosti vnútroštátneho súdu týkajúce sa práva C&D Foods na odpočítanie dane vyplývajú v podstate z dvoch hľadísk:

22. Na jednej strane vzniká otázka, či plánovaný prevod podielov možno vôbec považovať za ekonomickú činnosť, a teda či patrí do pôsobnosti DPH (pozri bod 1). Následne sa súd pýta, či a prípadne za akých okolností možno konštatovať priamu a bezprostrednú súvislosť transakcií na vstupe so zdaniteľnou činnosťou. V prípade, že by transakcie na vstupe priamo a bezprostredne súviseli s transakciami oslobodenými od dane, totiž nevzniká vôbec právo na odpočítanie dane (pozri bod 2).

23. Subsidiárne ešte preskúmam, za akých okolností by bolo možné potvrdiť súvislosť so všeobecnou ekonomickou činnosťou C&D Foods (pozri bod 3).

1. Prevod podielov spoločnosti Arovit Petfood ako ekonomická činnosť

24. Len samotné nadobudnutie a držba účasti v spoločnosti sa podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nepovažuje za ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.⁸ K inému záveru však možno dospieť v prípade, keď sa nadobudnutie, resp. držba podielov v spoločnosti uskutoční na účely priameho alebo nepriameho zapojenia sa do riadenia spoločnosti.⁹ Za typické spôsoby zapájania sa do vedenia spoločnosti možno podľa judikatúry považovať administratívne, finančné alebo obchodné služby (takzvané služby riadenia spoločnosti).¹⁰

⁷ Rozsudky zo 16. júla 1992, Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, bod 23); z 22. novembra 2005, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, body 34 a 37), a z 21. decembra 2016, Tele2 Sverige a Watson a i. (C-203/15 a C-698/15, EU:C:2016:970, bod 130).

⁸ Rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

⁹ Rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 14); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17); z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

¹⁰ Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

25. Poskytovanie služieb riadenia spoločnosti treba aj v prípade skutkových okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, keď sa do štruktúry zapojí ako tzv. medzistupeň holdingová spoločnosť, považovať za ekonomickú činnosť v zmysle smernice o DPH. Pre posúdenie činnosti ako ekonomickej je totiž rozhodujúce uskutočňovanie zdaniteľných transakcií spoločnosťou C&D Foods. Uvedené jasne vyplýva z najnovšieho rozsudku Súdneho dvora vo veci *Marle Participations*¹¹.

26. Pôsobnosť stanovených zásad sa v zmysle judikatúry Súdneho dvora musí rozšíriť aj na prípady prevodov podielov, prostredníctvom ktorých sa zasa ukončuje zdaniteľné zapojenie do riadenia dcérskej spoločnosti.¹²

27. Prevod obchodných podielov sám osebe síce tiež nepredstavuje ekonomickú činnosť. S ukončením a začatím ekonomickej činnosti sa však podľa judikatúry musí z dôvodov daňovej neutrality zaobchádzať rovnako.¹³ Tak ako môže byť nadobudnutie podielov za určitých podmienok prípravou na výkon ekonomickej činnosti, ktorá patrí do pôsobnosti DPH, musí tento záver platiť aj pri prevode podielov, ktorým sa ukončuje ekonomická činnosť. V opačnom prípade by sa bezdôvodne rozlišovalo medzi týmito dvomi situáciami.¹⁴ Aj Komisia zdôraznila túto myšlienku vo svojich písomných pripomienkach.

28. Súdny dvor potvrdil osobitne v súvislosti s prevodom obchodných podielov v rozsudku vo veci *SKF* ekonomickú činnosť holdingovej spoločnosti, ktorá na základe prevodu všetkých akcií, ktorými disponovala v dcérskej spoločnosti, ukončila svoju účasť v tejto spoločnosti.¹⁵ Týmto spôsobom došlo zároveň aj k ukončeniu ekonomickej činnosti, ktorá pôvodne spočívala v poskytovaní služieb riadenia pre dcérsku spoločnosť.¹⁶

29. O podobnú situáciu ide aj v konaní vo veci samej: prevodom podielov v *Arovit Holding* s podielmi v *Arovit Petfood* mala totiž C&D Foods v úmysle ukončiť svoju ekonomickú činnosť, ktorá spočívala v poskytovaní zdaniteľných služieb riadenia pre *Arovit Petfood*.

30. Tento záver nespochybňuje ani tá skutočnosť, že zisk z prevodu podielov sa mal použiť na splnenie dlhov voči novému vlastníkovi skupiny, *Kaupthing Bank*, kým v konaní vo veci *SKF* mala prebehnúť reštrukturalizácia skupiny. Na rozdiel od konania vo veci *SKF* sa teda v konaní vo veci samej už v budúcnosti neplánovali ďalšie zdaniteľné transakcie. Tieto skutočnosti sú však z nižšie uvedených dôvodov bezpredmetné:

31. Po prvé Súdny dvor objasnil, že právo na odpočítanie dane existuje aj vtedy, ak zdaniteľná osoba po využití sporných služieb viac nevykonáva nijaké ďalšie transakcie, pretože ukončí svoju činnosť.¹⁷ Je teda zrejmé, že iný záver nemôže platiť v prípade, ak zdaniteľná osoba použije odplatu za svoje transakcie vedúce k ukončeniu jej ekonomickej činnosti na splnenie svojich dlhov.

11 Rozsudok z 5. júla 2018, *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 35) – v tejto súvislosti je však sporné, či prenájom pozemku možno skutočne považovať za „zapojenia do riadenia“ spoločnosti.

12 Rozsudok z 29. októbra 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 34).

13 Rozsudky z 20. júna 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, bod 33); z 3. marca 2005, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, body 22 až 24); z 26. mája 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 19), a z 29. októbra 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 34).

14 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 22. februára 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 35); z 29. apríla 2004, *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, bod 39), a z 3. marca 2005, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, body 23 a 24).

15 Rozsudok z 29. októbra 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 33).

16 Rozsudok z 29. októbra 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 32).

17 Rozsudky z 22. februára 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 35); z 29. apríla 2004, *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, bod 39), a z 3. marca 2005, *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, body 23 a 24).

32. Po druhé pojem ekonomická činnosť sa rovnako ako iné pojmy, ktoré v zmysle smernice o DPH definujú zdaniteľné transakcie, musí posudzovať objektívne,¹⁸ a preto je konečný cieľ, ktorý zdaniteľná osoba sleduje svojimi výdavkami, bezpredmetný.¹⁹ Ekonomickým dôvodom, ktoré zdaniteľnú osobu motivujú k určitému konaniu, teda nemožno pripísať rozhodujúci význam.

33. Po tretie ani z rozsudku vo veci BLP Group nemožno vyvodiť záver, že v prípade transakcií, ktoré slúžia na účely splnenia dlhov, má byť právo na odpočítanie dane vo všeobecnosti vylúčené.

34. V poslednom uvedenom prípade previedla holdingová spoločnosť podiely v dcérskej spoločnosti, ktorej neposkytovala nijaké zdaniteľné transakcie. BLP Group argumentovala tým, že súvislosť s inými zdaniteľnými činnosťami vyplýva z tej skutočnosti, že zisk z prevodu podielov by využila na splnenie svojich dlhov a tak nepriamo posilnila svoju zostávajúcu ekonomickú činnosť. Toto tvrdenie však Súdny dvor neprijal. Odpočítanie dane však v skutočnosti neodmietol preto, že by sa zisk použil na splnenie dlhov, ale z dôvodu, že neexistovala nijaká priama a bezprostredná súvislosť so zdaniteľnou činnosťou.²⁰

35. Zo všetkých vyššie uvedených skutočností vyplýva, že plánovaný prevod podielov sa má za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, konkrétne na účely ukončenia zdaniteľnej činnosti, považovať za ekonomickú činnosť, a preto patrí do pôsobnosti DPH.

2. Priama a bezprostredná súvislosť so zdaniteľnou činnosťou?

36. Právo na odpočítanie dane si však možno uplatniť len v súvislosti s výdavkami, ktoré priamo a bezprostredne súvisia²¹ so zdaniteľnou transakciou na výstupe. Podľa judikatúry Súdneho dvora takéto výdavky priamo a bezprostredne súvisia s niektorými transakciami na výstupe, ktoré patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu týchto transakcií na výstupe.²² Okrem toho možno právo na odpočítanie dane uplatniť v súvislosti so všeobecnými nákladmi podniku, ktoré sú prvkami tvoriacimi cenu všetkých tovarov podniku.²³

37. Právo na odpočítanie dane naopak spravidla neexistuje v prípade²⁴, ak je daná priama a bezprostredná súvislosť s činnosťou oslobodenou od dane.²⁵

38. V súčasnosti však členské štáty v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodia od dane „transakcie... týkajúce sa akcií, podielov v spoločnostiach a združeniach, dlhopisov a iných cenných papierov“. Toto ustanovenie bolo do vnútroštátneho práva prebraté na základe 13 ods. 1 bodu 11 dánskeho zákona o DPH.

18 Pozri rozsudky z 12. januára 2006, Optigen a i. (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 44); zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 41), a zo 16. decembra 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 28).

19 Rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24); z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38), a z 22. februára 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 25).

20 Rozsudok zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 27). Existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti je potrebné posúdiť v nižšie uvedenom texte, pozri nižšie body 36 a nasl. týchto návrhov.

21 Rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 18 a nasl.); z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57).

22 Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 31); z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 35); z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57), a zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28).

23 Rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33); z 26. mája 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 37); zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), a zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29).

24 Prípadné výnimky upravuje napríklad článok 169 smernice o DPH.

25 Rozsudky zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 28); zo 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, bod 20); z 12. februára 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28); z 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59), ako aj moje návrhy vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, bod 37).

39. Do pôsobnosti uvedeného ustanovenia práva Únie patria podľa judikatúry Súdneho dvora transakcie, ktoré môžu vytvárať, meniť alebo rušiť práva a povinnosti účastníkov k cenným papierom, ale presahujú rámec jednoduchého (cieleného) nadobúdania a predaja cenných papierov, ktoré sa už vôbec nepovažujú za ekonomickú činnosť.²⁶ Ako už bolo uvedené vyššie, o takúto situáciu ide aj v prípade plánovaného predaja podielov v Arovit Petfood v prejednávanej veci.²⁷

40. Plánovaná transakcia by preto bola v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodená od DPH.

41. Treba preto posúdiť, či sporné poradenské služby priamo a bezprostredne súvisia s plánovanou nezdaniteľnou transakciou.

42. Nie vždy možno konkrétnu transakciu na výstupe odlíšiť od ostatných transakcií, ktoré predstavujú všeobecnú ekonomickú činnosť zdaniteľnej osoby. Ak však ide o takýto prípad, treba najskôr preskúmať priamu a bezprostrednú súvislosť s touto konkrétnou transakciou.²⁸ Až následne sa posúdi, či predmetné výdavky ako prvky tvoriace cenu všetkých služieb priamo a bezprostredne súvisia so všeobecnou ekonomickou činnosťou (tzv. všeobecné náklady).

43. Súdny dvor pri prevode podielov na účely zistenia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a touto transakciou prihliada v prvom rade na to, či možno vynaložené výdavky zahrnúť do ceny akcií alebo podielov.²⁹

44. V tejto súvislosti sa zdá, že vnútroštátny súd zastáva názor, že nemožno konštatovať nijakú priamu a bezprostrednú súvislosť s plánovaným prevodom podielov, pretože náklady na poradenstvo nemohli ovplyvniť cenu podielov. Vnútroštátny súd sa preto svojou druhou a treťou otázkou pýta priamo na okolnosti, pri ktorých by si bolo možné uplatniť výdavky na poradenské služby ako všeobecné náklady.

45. Treba však poukázať na to, že výrok Súdneho dvora, podľa ktorého sa vynaložené výdavky musia zahrnúť do ceny akcií alebo podielov, neznamená, že sa vyžaduje skutočné zvýšenie ceny napríklad tým, že by sa kúpna cena musela zvýšiť o určitú sumu.

46. Uvedené možno demonštrovať predovšetkým na príklade akciových spoločností kótovaných na burze cenných papierov: cenu akcií na tomto trhu totiž spravidla určuje aktuálny kurz akcií a nevyplýva z rokovania medzi predávajúcim a kupujúcim. Výrok Súdneho dvora preto treba chápať v tom zmysle, že výdavky musia viesť bezprostredne k zníženiu zisku z konkrétnej transakcie týkajúcej sa podielov alebo akcií a nie len k zníženiu celkového zisku podniku. Transakcie na vstupe preto musia súvisieť s prevodom podielov až tak úzko, že z ekonomického hľadiska sa budú považovať za bezprostredný nákladový prvok plánovanej transakcie.

47. Okrem toho na rozdiel od názoru C&D Foods záver o existencii súvislosti s predajom podielov oslobodeným od dane nemožno vylúčiť iba preto, že sa prevod napokon neuskutočnil. V takýchto prípadoch sa totiž podobne ako v prípade uznania prípravných úkonov za ekonomickú činnosť vychádza aj v rámci odpočítania dane zo súvislosti s plánovanými transakciami na výstupe.³⁰

26 Rozsudky z 13. decembra 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, bod 33), a z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 48).

27 Pozri bod 26 týchto návrhov.

28 V tejto súvislosti pozri už moje návrhy vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 36 a 37).

29 Rozsudky z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 62), ako aj z 30. mája 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 56).

30 Pozri rozsudky z 29. novembra 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

48. Takáto súvislosť, ako zdôrazňuje aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach, zrejme existuje práve medzi poradenskými službami Holst Advokater a plánovaným prevodom podielov spoločnosti Arovit Petfood. Predmetom poradenstva bol práve návrh zmluvy o prevode podielov. Zdá sa teda, že výdavky na toto poradenstvo sú priamo spojené s plánovanou nezdaniteľnou transakciou.

49. Uplatneniu tohto kritéria nebráni ani rozsudok vo veci Iberdrola, v ktorom Súdny dvor s ohľadom na bezprostrednú povahu súvislosti uplatnil veľmi veľkorysé kritérium. Súdny dvor však v prípade týchto skutkových okolností nerozhodoval o priradení ku konkrétnej transakcii na výstupe: jeho rozsudok sa týkal výlučne súvislosti s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.³¹

50. S prihliadnutím na tieto úvahy prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil³², či predmetné poradenské služby priamo a bezprostredne súviseli s prevodom podielov v Arovit Petfood, ktorý bol podľa článku 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodený od dane. V takomto prípade by C&D Foods nemala nijaké právo na odpočítanie dane.

3. Súvislosť so všeobecnou ekonomickou činnosťou

51. Iba v tom prípade, čo zdôrazňuje aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach, že by vnútroštátny súd nemohol konštatovať existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti s nezdaniteľnými transakciami vyplývajúcimi z plánovaného prevodu akcií, bolo by potrebné preskúmať súvislosť so všeobecnou ekonomickou činnosťou.³³

52. Pri takomto posúdení platia v podstate rovnaké zásady. V rozsahu, v akom totiž Súdny dvor pre možnosť odpočtu všeobecných nákladov vyžaduje, aby sa náklady na plnenia na vstupe zahrnuli do ceny tovarov alebo služieb, ktoré zdaniteľná osoba dodá, resp. poskytne³⁴, nestanovuje požiadavku matematického navýšenia cien. Naopak, takýmto spôsobom sa len popisuje požadované ekonomické prepojenie medzi plneniami na vstupe a výstupe.³⁵

53. Takéto prepojenie si však nevyžaduje skutočné zvýšenie cien, ale iba to, aby boli určité výdavky súčasťou ceny všetkých tovarov alebo služieb zdaniteľnej osoby. Takýto záver zdôraznila aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach. Je teda podstatné iba to, že plnenia na vstupe ekonomicky a objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou³⁶, napríklad takým spôsobom, že podmieňujú výšku zisku.

54. Iné riešenie by spočívalo v tom, že by sa zdaniteľnej osobe, ktorá v prípade zvýšenia nákladov nemôže alebo nechce zvýšiť svoje ceny, nepriznalo právo na odpočítanie od dane. Takýto postup by zjavne odporoval zásade neutrality.

55. Vzhľadom na vyššie uvedené nemožno ani v prípade osobitných skutkových okolností pevného navýšenia ceny uvedených v druhej prejudiciálnej otázke vysloviť iný záver. V takejto situácii je síce vylúčené, kam zrejme aj vnútroštátny súd smeruje svojou otázkou, aby sa výdavky na poradenské služby skutočne odrazili na cenách, ktoré si C&D Foods účtuje za služby riadenia spoločnosti. Odpočítava sa totiž z ceny, ktorú tvoria mzdové náklady zvýšené o 10%-tnú prirážku („mark-up“). To však ešte neznamená, že je v každom prípade vylúčená súvislosť s takýmito transakciami. Bez ohľadu na skutočné zvýšenie cien patria totiž niektoré výdavky k nákladovým prvkom dodaných tovarov alebo poskytnutých služieb zdaniteľnej osoby.

31 Pozri rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29).

32 Rozsudok z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 63 a 73).

33 V tejto súvislosti pozri už moje návrhy vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 36 a 37).

34 Rozsudok z 29. októbra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60).

35 V tejto veci pozri podrobne už moje návrhy vo veci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 25 až 31).

36 Rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 29).

56. Neobmedzenému odpočítaniu dane z dôvodu, že ide o všeobecné náklady, by však mohlo odporovať, že poradenstvo pravdepodobne súvisí s prevodom podielov v priamej dcérskej spoločnosti (Arovit Holding), ku ktorej vystupuje C&D Foods výlučne ako holdingová spoločnosť.³⁷ Mohlo by byť preto potrebné rozdeliť odpočet dane medzi ekonomickú a neekonomickú činnosť spoločnosti. Týmto smerom sa však neuberajú prejudiciálne otázky a ani rozhodnutie o predložení návrhu na začatie prejudiciálneho konania neposkytuje dostatok informácií na to, aby bolo možné poskytnúť užitočnú odpoveď.

57. Opäť však treba pripomenúť, že súvislosť so všeobecnou ekonomickou činnosťou aj tak nie je podstatná, ak možno vykonať jednoznačné priradenie ku konkrétnej nezdaniteľnej transakcii na výstupe. V takomto prípade už neostáva priestor na zohľadnenie výdavkov ako všeobecných nákladov.

V. Návrh

58. Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Vestre Landsret (Západodánsky odvolací súd, Dánsko), treba odpovedať takto:

1. Článok 9 ods. 1 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že do rámca ekonomickej činnosti podľa tohto ustanovenia patria okrem prípravných úkonov pred ich začatím aj úkony vedúce k ich ukončeniu. Z tohto dôvodu sa prevod podielov v poddcérskej spoločnosti, ktorý vedie k ukončeniu pred tým vykonávanou zdaniteľnou činnosťou, konkrétne k ukončeniu zapájania sa do riadenia tejto spoločnosti na účely uskutočňovania zdaniteľných transakcií, považuje za ekonomickú činnosť podľa článku 9 ods. 1 smernice 2006/112.
2. Článok 168 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že holdingová spoločnosť si nemôže uplatniť právo na odpočítanie dane v súvislosti s poradenskými službami podliehajúcimi DPH, ktoré využila pred plánovaným prevodom podielov v poddcérskej spoločnosti, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi týmito poradenskými službami a plánovanými transakciami súvisiacimi s prevodom, ktoré sú v súlade s článkom 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 oslobodené od dane. Toto posúdenie prináleží vykonať vnútroštátnemu súdu.

³⁷ Holdingy výlučne finančnej povahy sa však podľa judikatúry nepovažujú za zdaniteľné osoby v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, pozri rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17); zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20), ako aj bod 24 týchto návrhov.