



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 5. júla 2018*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Články 2, 9 a 168 – Ekonomická činnosť – Priame alebo nepriame zapájanie holdingu do riadenia jeho dcérskych spoločností – Prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – DPH zaplatená holdingovou spoločnosťou z výdavkov vynaložených na nadobudnutie podielov v iných podnikoch“

Vo veci C-320/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 22. mája 2017 a doručený Súdnemu dvoru 29. mája 2017, ktorý súvisí s konaním:

Marle Participations SARL

proti

Ministre de l'Économie et des Finances,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory A. Rosas (spravodajca), sudcovia C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Marle Participations SARL, v zastúpení: L. Poupot, avocat,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, E. de Moustier a A. Alidière, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- rakúska vláda, v zastúpení: G. Eberhard, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: francúzština.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2, 9 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Marle Participations SARL a ministre de l'Économie et des Finances (Ministerstvo hospodárstva a financií, Francúzsko) vo veci odpočítateľnosti dane z pridanej hodnoty (DPH) z výdavkov vynaložených na plnenia spočívajúce v nadobudnutí cenných papierov, ktorú žalobkyňa vo veci samej zaplatila.

Právny rámec Únie

- 3 Článok 2 smernice o DPH v odseku 1 písm. c) stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

- c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.“

- 4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice znie:

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

„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 Podľa článku 135 uvedenej smernice:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

- l) nájom nehnuteľností.

2. Oslobodenie od dane ustanovené v odseku 1 písm. l) sa neuplatní na tieto transakcie:

- a) poskytovanie ubytovania tak, ako je vymedzené v právnych predpisoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo na miestach upravených na stanovanie;

- b) nájom priestorov a miest na parkovanie vozidiel;

...

Členské štáty môžu stanoviť ďalšie výnimky z rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane ustanoveného v písmene l) odseku 1.“

6 Článok 137 tej istej smernice uvádza:

„1. Členské štáty môžu zdaniteľným osobám poskytnúť možnosť voľby v otázke zdanenia týchto transakcií:

...

d) nájom nehnuteľností.

2. Členské štáty stanovujú pravidlá pre využitie možnosti ustanovenej v odseku 1.

Členské štáty môžu obmedziť rozsah pôsobnosti tejto možnosti.“

7 Podľa článku 167 smernice o DPH:

„Právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná.“

8 Článok 168 tej istej smernice stanovuje:

„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;
- b) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb podľa článku 18 písm. a) a článku 27;
- c) DPH splatnú za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 2 ods. 1 písm. b) bod[u] i);
- d) DPH splatnú za transakcie, ktoré sa považujú za nadobudnutia v rámci Spoločenstva v súlade s článkami 21 a 22;
- e) DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 9 Marle Participations je holdingová spoločnosť, ktorá patrí do skupiny Marle a ktorá vykonáva svoju činnosť v oblasti výroby ortopedických implantátov. Predmetom činnosti tejto spoločnosti je najmä správa podielov vo viacerých dcérskych spoločnostiach zoskupenia, ktorým navyše prenajíma nehnuteľnosť.
- 10 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že Marle Participations od roku 2009 uskutočnila reštrukturalizáciu, ktorá ju viedla k predaju a nadobudnutiu cenných papierov. V plnej výške znížila DPH z jednotlivých výdavkov súvisiacich s touto reštrukturalizáciou.

- 11 V nadväznosti na kontrolu daňový úrad spochybnil odpočítanie DPH, ktoré si uplatnila táto spoločnosť a zaslal jej preto dodatočné výmery DPH s tvrdením, že výdavky, pre ktoré si uplatnila odpočítanie DPH, zodpovedajú uskutočneniu kapitálových operácií, ktoré nepatria do pôsobnosti práva na odpočítanie dane.
- 12 Marle Participations neúspešne napadla tieto dodatočné výmery DPH na tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Správny súd Châlons-en-Champagne, Francúzsko), neskôr na cour administrative d'appel de Nancy (Správny odvolací súd Nancy, Francúzsko).
- 13 Táto spoločnosť teda podala kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 14 V rozhodnutí vnútroštátneho súdu Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) s odkazom na rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), a zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), spresňuje, že z článku 168 smernice o DPH vyplýva, že i keď samotné nadobudnutie a samotnú držbu kapitálových podielov nemožno považovať za ekonomické činnosti, ktoré osobe, ktorá ich vykonáva, priznávajú postavenie zdaniteľnej osoby, inak je to v prípade, ak účasť na základnom imaní súvisí s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, v ktorých boli podiely nadobudnuté, a to prostredníctvom plnení podliehajúcich DPH, akými sú poskytovanie finančných, obchodných a technických služieb týmto spoločnostiam.
- 15 Okrem toho z rozsudku zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), vyplýva, že výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v jej dcérskych spoločnostiach, ktorá sa podieľa na ich riadení a ktorá z toho dôvodu vykonáva ekonomickú činnosť, treba chápať tak, že sú súčasťou jej všeobecných výdavkov a daň zaplatená z týchto výdavkov sa má v zásade v celom rozsahu odpočítať, okrem prípadu, že by niektoré hospodárske plnenia uskutočnené na výstupe neboli oslobodené od dane.
- 16 Vnútroštátny súd však zdôrazňuje, že v prejednávanej veci jedinými službami, ktoré Marle Participations poskytla dcérskym spoločnostiam, v súvislosti s ktorými vynaložila výdavky s cieľom nadobudnúť ich cenné papiere alebo ktoré sa usilovala rozvinúť vo vzťahu k týmto dcérskym spoločnostiam, sa týkali prenájmu nehnuteľností.
- 17 Za týchto okolností Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje, a prípadne za akých podmienok, prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou dcérskej spoločnosti priame alebo nepriame zapojenie do riadenia tejto dcérskej spoločnosti, v dôsledku ktorého sa nadobudnutiu alebo držbe podielov v tejto dcérskej spoločnosti priznáva povaha ekonomických činností v zmysle smernice [o DPH]?“

O prejudiciálnej otázke

- 18 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má smernica o DPH vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti predstavuje zapojenie do riadenia tejto dcérskej spoločnosti, ktoré treba považovať za ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice, ktorá zakladá právo na odpočítanie DPH z výdavkov vynaložených spoločnosťou na nadobudnutie podielov v tejto dcérskej spoločnosti, a v prípade kladnej odpovede za akých podmienok.

- 19 Na úvod treba pripomenúť, že hoci smernica o DPH vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, týka sa iba činností, ktoré sú ekonomickej povahy (rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 34). Z článku 2 tejto smernice totiž vyplýva, že výhradne poskytovanie služieb na území členského štátu za protihodnotu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, podlieha DPH (uznesenie z 12. januára 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, bod 24).
- 20 Podľa článku 9 ods. 1 prvého pododseku uvedenej smernice sa za zdaniteľnú osobu považuje každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.
- 21 Pojem „ekonomická činnosť“ je definovaný v článku 9 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH ako pojem, ktorý zahŕňa každú činnosť výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, a najmä využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.
- 22 Analýza týchto definícií poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu „ekonomická činnosť“, ako aj na objektívnu povahu tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť sa posudzuje ako taká nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov. Činnosť sa tak vo všeobecnosti považuje za ekonomickú, ak má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorú poberá osoba uskutočňujúca plnenie (rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 37 a citovaná judikatúra).
- 23 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v rámci systému DPH zdaniteľné plnenia predpokladajú existenciu plnenia medzi stranami obsahujúceho určenie ceny alebo protihodnoty (rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, point 43) a že služby sa poskytnú „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 smernice o DPH len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (rozsudok z 29. októbra 2009, Komisia/Fínsko, C-246/08, EU:C:2009:671, bod 45).
- 24 Treba tiež pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora právo na odpočítanie DPH stanovené v článku 167 a nasl. smernice o DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Toto právo sa uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (uznesenie z 12. januára 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, bod 26).
- 25 Systém odpočítania dane má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH preto zaručuje neutralitu vo vzťahu k daňovému zaťaženiu všetkých ekonomických činností, a to bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade samy podliehajú DPH (uznesenie z 12. januára 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, bod 27 a citovaná judikatúra).
- 26 Okrem toho zo znenia článku 168 písm. a) smernice o DPH vyplýva, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedený tovar a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení, a že na vstupe musí byť tento tovar dodaný alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (rozsudok z 19. októbra 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 39).
- 27 Pokiaľ ide konkrétne o právo holdingovej spoločnosti na odpočítanie dane, Súdny dvor už konštatoval, že takáto spoločnosť nemá postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle článku 9 smernice o DPH a nemôže si preto uplatniť právo na odpočítanie dane na základe článkov 167 a 168 tejto smernice, ak jediným predmetom činnosti tejto holdingovej spoločnosti je získavanie podielov v iných podnikoch bez toho, aby sa priamo alebo nepriamo zapájala do riadenia týchto podnikov, s výhradou práv, ktorých je táto holdingová spoločnosť majiteľom ako akcionár alebo spoločník (rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 18).

- 28 Samotné nadobudnutie a držbu obchodných podielov nemožno považovať za ekonomické činnosti v zmysle smernice o DPH, ktoré osobe, ktorá je ich majiteľom, priznávajú postavenie zdaniteľnej osoby. Samotné nadobudnutie podielov na zisku v iných podnikoch totiž nepredstavuje využitie majetku na účely dosiahnutia trvalého príjmu, pretože prípadná dividenda ako výnos z tohto podielu vyplýva len z vlastníctva majetku (rozsudok zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 19).
- 29 Súdny dvor však rozhodol, že inak je to v prípade, ak účasť v inom podniku súvisí s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, ktorých podiely boli nadobudnuté, bez toho, aby tým boli dotknuté práva, ktoré má účastinár vo svojom postavení akcionára alebo spoločníka (pozri najmä rozsudky zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, bod 18; z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 20; zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 33, ako aj zo 16. júla 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).
- 30 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zapojenie holdingovej spoločnosti do riadenia spoločností, v ktorých nadobudla podiely, predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, pokiaľ takéto zapojenie súvisí s uskutočňovaním plnení podliehajúcich DPH podľa článku 2 tejto smernice, akými sú poskytovanie administratívnych, účtovných, finančných, obchodných, informačných a technických služieb holdingovou spoločnosťou jej dcérskym spoločnostiam (pozri najmä rozsudky zo 14. novembra 2000, Floridienne a Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, bod 19; z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 22, ako aj zo 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34).
- 31 V tejto súvislosti je nutné zdôrazniť, že príklady činností predstavujúce zapojenie holdingovej spoločnosti do riadenia jej dcérskych spoločností, ktoré sa nachádzajú v judikatúre Súdneho dvora, nie sú taxatívnym vymedzením.
- 32 Pojem „zapojenie holdingu do riadenia jeho dcérskej spoločnosti“ treba preto chápať tak, že zahŕňa všetky plnenia zakladajúce ekonomickú činnosť v zmysle smernice o DPH, ktorú vykonáva holding v prospech svojej dcérskej spoločnosti.
- 33 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že jedinými službami, ktoré Marle Participations poskytla dcérskym spoločnostiam a v súvislosti s ktorými vynaložila výdavky s cieľom nadobudnúť ich cenné papiere, alebo ktoré sa usilovala rozvinúť vo vzťahu k týmto dcérskym spoločnostiam, sa týkali prenájmu nehnuteľnosti, ktorú využíva prevádzková dcérska spoločnosť ako novú výrobnú prevádzku.
- 34 V tejto súvislosti možno tiež pripomenúť, že zdanenie plnení spočívajúcich v nájme nehnuteľností je možnosťou stanovenou v článku 137 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, ktorú normotvorca Únie poskytol členským štátom ako výnimku zo všeobecného pravidla stanoveného v článku 135 ods. 1 písm. l) tejto smernice, podľa ktorého plnenia spočívajúce v nájme nehnuteľností sú oslobodené od DPH. Členské štáty tak môžu na základe tejto možnosti udeliť osobám, na ktoré sa vzťahuje toto oslobodenie od dane, možnosť vzdať sa ho (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Turnund Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, body 26 a 27).
- 35 Vzhľadom na úvahy uvedené v bodoch 19 až 23, ako aj v bode 34 tohto rozsudku, prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti predstavuje zapojenie tejto holdingovej spoločnosti do jej riadenia, ktoré treba považovať za ekonomickú činnosť zakladajúcu právo na odpočítanie DPH z výdavkov vynaložených spoločnosťou na nadobudnutie cenných papierov tejto dcérskej spoločnosti pod podmienkou, že toto poskytovanie služieb má trvalý charakter, uskutočňuje sa za protihodnotu a je zdaniteľné, čo znamená, že tento prenájom nie je oslobodený od

dane a že existuje priama súvislosť medzi službou poskytovanou poskytovateľom a protihodnotou poskytnutou zo strany príjemcu služieb. Vnútroštátny súd musí overiť, či sú vo veci, o ktorej rozhoduje, tieto podmienky splnené.

- 36 Pokiaľ ide o podmienky výkonu práva na odpočítanie dane a konkrétne o jeho rozsah, treba pripomenúť, že Súdny dvor už v rozsudku zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt* (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 33), rozhodol, že výdavky v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do ich riadenia a ktorá z tohto dôvodu vykonáva ekonomickú činnosť, treba považovať za výdavky, ktoré sú súčasťou jej všeobecných výdavkov a DPH zaplatená z týchto výdavkov v zásade zakladá právo na odpočítanie dane v celom rozsahu.
- 37 Výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v jej dcérskych spoločnostiach, ktorá sa zapája do riadenia len niektorých z nich a vo vzťahu k ostatným naopak nevykonáva ekonomickú činnosť, treba však chápať tak, že sú len sčasti súčasťou jej všeobecných výdavkov, takže DPH zaplatená z týchto výdavkov sa môže odpočítavať len pomerne z výdavkov, ktoré súvisia s výkonom ekonomickej činnosti, v súlade s kritériami prerozdelenia stanovenými členskými štátmi, ktoré v rámci výkonu tejto právomoci musia zohľadniť účel a štruktúru smernice o DPH a stanoviť preto spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočné započítanie časti výdavkov vynaložených na vstupe v súvislosti s výkonom ekonomickej a neekonomickej činnosti, čo musia posúdiť vnútroštátne súdy (rozsudok zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 33).
- 38 Vo veci samej tak vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či sa nadobudnutie cenných papierov, ktoré súviselo s výdavkami, v súvislosti s ktorými si *Marle Participations* uplatnila odpočítanie DPH, týka len dcérskych spoločností, ktorým táto spoločnosť prenajala budovu, alebo či sa týka aj iných dcérskych spoločností.
- 39 Vnútroštátny súd musí preto vzhľadom na dôkazy, ktorými disponuje, určiť, či si *Marle Participations* môže odpočítavať zaplatenú DPH a v akom rozsahu, pričom musí zohľadniť kritériá uvedené v bodoch 36 a 37 tohto rozsudku.
- 40 Okrem toho treba uviesť, že na účely posúdenia odpočítania dane umožneného holdingovej spoločnosti, ktorá sa priamo alebo nepriamo zapája do riadenia svojich dcérskych spoločností, v ktorých nadobudla podiely, nemožno zohľadniť obrat dosiahnutý touto spoločnosťou za služby spočívajúce v prenájme a poskytované jej dcérskym spoločnostiam a zisky, ktoré dosiahne zo svojej účasti na základnom imaní v týchto dcérskych spoločnostiach, aby sa zabránilo podvodom a zneužívaniu pri uplatňovaní tohto práva.
- 41 Je nesporné, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo na odpočítanie dane možno odoprieť, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je preto cieľom uznaným a podporovaným smernicou o DPH a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (rozsudky z 21. júna 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 42 a 43, ako aj citovaná judikatúra, a z 19. októbra 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 43).
- 42 Opatrenia prijaté členskými štátmi však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH (rozsudky z 21. júna 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 57, ako aj z 19. októbra 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, bod 50).

- 43 V prvom rade z ustálenej judikatúry vyplýva, že výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do riadenia dcérskej spoločnosti, na rôzne služby, ktoré poskytovala v rámci kúpy podielov v tejto dcérskej spoločnosti, sú súčasťou všeobecných výdavkov zdaniteľnej osoby a ako také predstavujú prvky tvoriace cenu jej produktov a v zásade teda priamo a bezprostredne súvisia so všetkými ekonomickými činnosťami holdingovej spoločnosti (rozsudky z 27. septembra 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 35, a z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58).
- 44 V druhom rade sa musí zaručiť právo na odpočítanie DPH bez toho, aby bolo podmienené kritériom týkajúcim sa najmä výsledku ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby v súlade s ustanoveniami článku 9 ods. 1 smernice o DPH, podľa ktorých sa za zdaniteľnú osobu považuje „každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti“.
- 45 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti predstavuje „zapojenie do riadenia“ tejto dcérskej spoločnosti, ktoré treba považovať za ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice, ktorá zakladá právo na odpočítanie DPH z výdavkov vynaložených spoločnosťou na nadobudnutie podielov v tejto dcérskej spoločnosti, ak má toto poskytovanie služieb trvalý charakter, uskutočňuje sa za protihodnotu a je zdaniteľné, čo znamená, že tento prenájom nie je oslobodený od dane a že medzi službou poskytnutou poskytovateľom a protihodnotou poskytnutou zo strany príjemcu služieb existuje priama súvislosť. Výdavky v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do ich riadenia tým, že im prenajíma nehnuteľnosť a ktorá z tohto dôvodu vykonáva ekonomickú činnosť, sa majú považovať za výdavky, ktoré sú súčasťou jej všeobecných výdavkov a DPH zaplatená z týchto výdavkov v zásade zakladá právo na odpočítanie dane v celom rozsahu.
- 46 Výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v jej dcérskych spoločnostiach, ktorá sa zapája do riadenia len niektorých z týchto dcérskych spoločností a vo vzťahu k ostatným naopak nevykonáva ekonomickú činnosť, sa však majú chápať tak, že sú len sčasti súčasťou všeobecných výdavkov tejto spoločnosti, takže DPH zaplatená z týchto výdavkov sa môže odpočítavať len pomerne z výdavkov, ktoré súvisia s výkonom ekonomickej činnosti, podľa kritérií prerozdelenia stanovenými členskými štátmi, ktoré v rámci výkonu tejto právomoci musia zohľadniť účel a štruktúru uvedenej smernice a stanoviť na tieto účely spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočné započítanie časti výdavkov vynaložených na vstupe v súvislosti s výkonom ekonomickej a neekonomickej činnosti, čo musí posúdiť vnútroštátny súd.

O trovách

- 47 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 (siedma komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že prenájom nehnuteľnosti holdingovou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti predstavuje „zapojenie do riadenia“ tejto dcérskej spoločnosti, ktoré treba považovať za ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 tejto smernice, ktorá zakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) z výdavkov vynaložených spoločnosťou na

nadobudnutie podielov v tejto dcérskej spoločnosti, ak má toto poskytovanie služieb trvalý charakter, uskutočňuje sa za protihodnotu a je zdaniteľné, čo znamená, že tento prenájom nie je oslobodený od dane a že medzi službou poskytnutou poskytovateľom a protihodnotou poskytnutou zo strany príjemcu služieb existuje priama súvislosť. Výdavky v súvislosti s nadobudnutím podielov v dcérskych spoločnostiach vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do ich riadenia tým, že im prenajíma nehnuteľnosť a ktorá z tohto dôvodu vykonáva ekonomickú činnosť, sa majú považovať za výdavky, ktoré sú súčasťou jej všeobecných výdavkov a DPH zaplatená z týchto výdavkov v zásade zakladá právo na odpočítanie dane v celom rozsahu.

Výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou v súvislosti s nadobudnutím podielov v jej dcérskych spoločnostiach, ktorá sa zapája do riadenia len niektorých z týchto dcérskych spoločností a vo vzťahu k ostatným naopak nevykonáva ekonomickú činnosť, sa majú chápať tak, že sú len sčasti súčasťou všeobecných výdavkov tejto spoločnosti, takže DPH zaplatená z týchto výdavkov sa môže odpočítať len pomerne z výdavkov, ktoré súvisia s výkonom ekonomickej činnosti, podľa kritérií prerozdelenia stanovenými členskými štátmi, ktoré v rámci výkonu tejto právomoci musia zohľadniť účel a štruktúru uvedenej smernice a stanoviť na tieto účely spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža skutočné započítanie časti výdavkov vynaložených na vstupe v súvislosti s výkonom ekonomickej a neekonomickej činnosti, čo musí posúdiť vnútroštátny súd.

Podpisy