



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 8. septembra 2022*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1, článok 167 a článok 168 písm. a) – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ – Holdingová spoločnosť – Výdavky spojené s nepeňažným vkladom spoločníka do dcérskych spoločností – Absencia podielu výdavkov na všeobecných nákladoch – Činnosti dcérskych spoločností, ktoré sú väčšinou oslobodené od dane“

Vo veci C-98/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 23. septembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 15. februára 2021, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt R

proti

W GmbH,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory J. Passer, predsedníčka druhej komory A. Prechal (spravodajkyňa) a sudca N. Wahl,

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- W GmbH, v zastúpení: M. Dietrich a N. Penner, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a P.-L. Krüger, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Pethke a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 3. marca 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 167 a článku 168 písm. a) 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 Finanzamt R (Daňový úrad R, Nemecko) a spoločnosťou W GmbH vo veci odmietnutia priznania tejto spoločnosti práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe za služby, ktoré umožnili tejto spoločnosti poskytnúť, ako vklad spoločníka, plnenia svojim dcérskym spoločnostiam, ktoré samy poskytujú plnenia oslobodené od DPH.

Právny rámec

Právo Únie

- 3 Článok 2 ods. 1 smernice o DPH znie:

„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 uvádza:

„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 167 uvedenej smernice:

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

6 Článok 168 tejto smernice uvádza:

„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,

...“

Nemecké právo

7 Ustanovenie § 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 21. februára 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), v znení uplatniteľnom na konanie vo veci samej (ďalej len „UStG“), znie takto:

„1. Podnikateľom je každá osoba, ktorá samostatne vykonáva ekonomickú alebo odbornú činnosť. Podnik zahŕňa celú obchodnú alebo odbornú činnosť podnikateľa. Ekonomickou alebo odbornou činnosťou je akákoľvek trvalá činnosť vykonávaná na účely dosiahnutia príjmu, hoci aj bez zámeru dosiahnuť zisk, pričom v prípade združenia osôb ide o takúto činnosť aj vtedy, ak vykonáva svoju činnosť len voči vlastným spoločníkom.

2. Ekonomická alebo odborná činnosť sa nevykonáva samostatne, v prípade, že:

- (1) fyzické osoby sú jednotlivito alebo spoločne začlenené do podniku tak, že sú povinné riadiť sa pokynmi podnikateľa;
- (2) celková štruktúra skutočných väzieb preukazuje, že právnická osoba je finančne, ekonomicky a organizačne včlenená do podniku materskej spoločnosti (daňová jednotka). Účinky daňovej jednotky sa obmedzujú na interné poskytovanie služieb medzi jednotlivými zložkami podniku so sídlom na území Nemecka. S týmito zložkami treba zaobchádzať ako s jednou spoločnosťou. ...“

8 Ustanovenie § 15 UStG s názvom „Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe“ v odseku 1 spresňuje:

„Podnikateľ môže odpočítať tieto dane zaplatené na vstupe:

- (1) daň splatnú zo zákona pri dodaní tovaru a poskytnutí iných služieb iným podnikateľom v prospech jeho podniku. ...“

9 Ustanovenie § 42 Abgabenordnung (Daňový poriadok) stanovuje:

„1. Daňové právne predpisy nemožno obchádzať prostredníctvom zneužitia zákonom povolených postupov. Pokiaľ sú splnené podmienky podľa ustanovenia daňového právneho predpisu zameraného na potlačanie vyhýbania sa daňovým povinnostiam, príslušné právne následky určuje takéto ustanovenie. V ostatných prípadoch, v ktorých sa zistí zneužitie práva podľa odseku 2, sa daňová povinnosť riadi rovnakými podmienkami, aké stanovuje regulačný režim vzťahujúci sa na právnu konštrukciu primeranú dotknutým hospodárskym transakciám.

2. K zneužitiu práva dochádza v prípade voľby neprimeranej právnej konštrukcie, ktorá daňovníkovi alebo tretej osobe poskytuje daňovú výhodu, ktorú zákon nestanovuje v porovnaní s účinkami vyplývajúcimi z primeranej právnej konštrukcie. Toto pravidlo sa neuplatňuje, ak daňovník preukáže existenciu iných ako daňových dôvodov zakladajúcich opodstatnenosť zvolenej konštrukcie, na ktoré treba prihliadať so zreteľom na jeho celkovú situáciu.“

Vec sama a prejudiciálne otázky

- 10 Predmetom činnosti spoločnosti W je nákup, správa a prevádzka nehnuteľností, ako aj projektovanie, obnova a realizácia stavebných projektov.
- 11 V priebehu roka 2013 W vlastnila podiely v spoločnostiach X GmbH & Co. KG a Y GmbH & Co. KG zaoberajúcich sa výstavbou nehnuteľností a predajom bytov, ktoré sú prevažne oslobodené od DPH.
- 12 Konkrétne v priebehu predmetného roka W mala 94 % podiel v spoločnosti X, pričom zvyšný 6 % podiel mala Z KG.
- 13 Dodatkom k spoločenskej zmluve týkajúcej sa spoločnosti X z 31. januára 2013 sa spoločnosti Z a W dohodli, že ako spoločníci poskytnú spoločnosti X vklad. Tento vklad spočíval v zaplatení sumy 600 000 eur spoločnosťou Z a v poskytnutí architektonických služieb, rozpočtových služieb súvisiacich so statikou, plánovacích služieb v oblasti tepelnej a zvukovej izolácie, zásobovania energiou, a pripojenia na siete, služieb generálneho dodávateľa, služieb materiálového zabezpečenia a marketingových služieb spoločnosťou W v súvislosti s dvomi nehnuteľnosťami budovanými spoločnosťou X, a to bezodplatne a proporcionálne jej podielu, t. j. minimálne 9,4 milióna eur. W tieto služby poskytovala sčasti prostredníctvom vlastného personálu a vlastného zariadenia a sčasti prostredníctvom nadobudnutia tovaru a služieb od iných podnikov.
- 14 Inou zmluvou uzavretou v rovnaký deň medzi spoločnosťami W a X sa dohodlo, že W za protihodnotu poskytne spoločnosti X účtovnícke a manažérske služby súvisiace s výstavbou dvoch nehnuteľností uvedených v predchádzajúcom bode. Tieto služby zahŕňali prijímanie a prepúšťanie pracovníkov, nákup materiálu, vyhotovenie účtovných záznamov a daňových priznaní a ich oznámenie finančnej správe. Z predmetných služieb sa vylúčili služby, ktoré mala W poskytovať ako vklad spoločníka.
- 15 Okrem toho v priebehu roka 2013 vlastnila W 89,64 % podiel v spoločnosti Y, pričom zvyšné podiely vlastnila P I GmbH.
- 16 Dodatkom k spoločenskej zmluve týkajúcej sa spoločnosti Y sa 10. apríla 2013 dohodlo, že P I a W ako spoločníci vložia do spoločnosti Y vklad. Vklad spoločnosti P I spočíval vo vyplatení sumy 3,5 milióna eur a vklad spoločnosti W spočíval v poskytnutí služieb rovnakej povahy, ako sú služby poskytnuté spoločnosti X opísané v bode 13 tohto rozsudku, a to bezodplatne a v pomere zodpovedajúcom jej podielu, teda vo výške minimálne 30,29 milióna eur, v súvislosti s výstavbou tretej nehnuteľnosti. W poskytovala tieto služby sčasti prostredníctvom vlastného personálu a vlastného zariadenia a sčasti prostredníctvom nadobudnutia tovaru a služieb od iných podnikov.
- 17 Na základe inej zmluvy z rovnakého dňa sa W a Y dohodli, že v rámci projektu výstavby tejto tretej nehnuteľnosti W bude spoločnosti Y odplatne poskytovať účtovné a manažérske služby podobné službám poskytovaným spoločnosti X a opísaným v bode 14 tohto rozsudku.

- 18 Vo svojich daňových priznaniach týkajúcich sa DPH za rok 2013 W odpočítala celú DPH zaplatenú na vstupe za predmetné služby. Nemecká daňová správa konštatovala, že vklady spoločníka spoločnosti W v prospech spoločností X a Y treba kvalifikovať ako nezdaniteľné činnosti z dôvodu, že neslúžili na vytváranie príjmov v zmysle právnej úpravy týkajúcej sa DPH, a teda ich nebolo možné pripísať obchodnej činnosti spoločnosti W. Sumy DPH zaplatené na vstupe v súvislosti s týmito činnosťami teda nie sú odpočítateľné.
- 19 Po zamietnutí odvolania proti tomuto zamietnutiu odpočítania dane podala W žalobu na Niedersächsisches Finanzgericht (Finančný súd pre Dolné Sasko, Nemecko), ktorý rozhodnutím z 19. apríla 2018 žalobe vyhovel. Podľa tohto súdu poskytnutie účtovných a manažérskych služieb spoločnosťou W spoločnostiam X a Y znamená priame alebo nepriame zapojenie do riadenia týchto spoločností za protihodnotu. Vzhľadom na toto zapojenie prostredníctvom účtovných a manažérskych služieb spadá poskytovanie iných služieb zodpovedajúcich vkladu spoločníka v naturáliách vykonanému v prospech dcérskych spoločností pod podnikateľskú činnosť týkajúcu sa aktívnej správy obchodných podielov. Táto analýza vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej plnenia v naturáliách, ktoré slúžili na získanie prostriedkov vložených do podielových spoločností ako vklady spoločníkov, sú súčasťou obchodnej činnosti holdingových spoločností. V dôsledku toho uvedený súd dospel k záveru, že W si mohla odpočítať celú daň z obratu zafažujúcu služby poskytnuté spoločnostiam X a Y z titulu vkladu spoločníka. Okrem toho vnútroštátny súd spresnil, že nedošlo k zneužitiu práva a že neexistujú daňové dôvody zakladajúce opodstatnenosť zvolenej konštrukcie vo vzťahu k dotknutej transakcii.
- 20 Daňový úrad R podal proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), v ktorom sa odvoláva najmä na to, že sporné služby, menovite tie, ktoré súvisia s vkladmi spoločníka poskytnutými v prospech dcérskych spoločností, ktoré treba odlišovať od odpliatných manažérskych a účtovných služieb, nie sú v prípade neexistencie vyplatenia odmeny predmetom výmeny plnení. Okrem toho tvrdil, že transakcie uskutočnené spoločnosťou W vyplývali zo zneužitia postupov stanovených v právnych predpisoch týkajúcich sa odpočítania DPH.
- 21 V rámci návrhu na začatie prejudiciálneho konania Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) uvádza, že W na jednej strane a X a Y na druhej strane netvorí daňovú jednotku v zmysle § 2 ods. 2 UStG.
- 22 Okrem toho sa vnútroštátny súd domnieva, že vzhľadom na to, že W poskytovala svojim dcérskym spoločnostiam za odplatu účtovné a manažérske služby a takýmto spôsobom bola zapojená aj do riadenia svojich dcérskych spoločností, mohla mať – napriek svojmu statusu holdingovej spoločnosti – v zásade nárok na úplné odpočítanie dane zaplatenej za nadobudnuté služby na vstupe. Vnútroštátny súd v tejto súvislosti pripomína, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právo na odpočítanie je zdaniteľnej osobe priznané aj v prípade neexistencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak sú náklady na predmetné služby súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Vnútroštátny súd z toho vyvodzuje, že výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou zapojenou do riadenia dcérskej spoločnosti, súvisiace s rôznymi službami, ktoré táto spoločnosť odobrala v rámci nadobudnutia podielov v tejto dcérskej spoločnosti, sú súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu jej plnení, a teda v zásade priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou holdingovej spoločnosti.

- 23 Vnútroštátny súd sa však pýta, či pre *W* nie je nemožné odpočítať si DPH zaplatenú na vstupe, pretože nadobudla plnenia na vstupe s cieľom vložiť ich ako vklad do dcérskych spoločností, ktoré uskutočňujú transakcie oslobodené od dane, takže tieto plnenia na vstupe priamo a bezprostredne súvisia s transakciami na výstupe oslobodenými od dane.
- 24 V prvom rade sa vnútroštátny súd pýta, či plnenia na vstupe, ktoré *W* previedla na spoločnosti *X* a *Y* vo forme vkladov spoločníka, možno považovať za plnenia nadobudnuté spoločnosťou *W* v prospech jej podniku a či s nimi súvisiace náklady sú súčasťou jej všeobecných nákladov, t. j. podstatných prvkov nákladov súvisiacich s jej zdaniteľnými transakciami na výstupe spočívajúcimi v poskytnutí manažérskych a účtovných služieb jej dcérskym spoločnostiam. Táto otázka vyplýva z rozsudku z 8. novembra 2018, *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a nasl.), z ktorého vnútroštátny súd vyvodzuje, že na účely odpočítania DPH zaplatenej na vstupe holdingovou spoločnosťou je potrebné, aby dotknutá transakcia mala svoj priamy, výlučný dôvod v zdaniteľnej ekonomickej činnosti tejto spoločnosti alebo aby predstavovala priame, trvalé a nevyhnutné pokračovanie tejto činnosti. V prípade neexistencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi výdavkami súvisiacimi s plneniami na vstupe a zdaniteľnou ekonomickou činnosťou holdingovej spoločnosti nemôžu byť tieto výdavky súčasťou všeobecných nákladov spoločnosti *W* a nemôžu byť podstatnými prvkami tvoriacimi cenu dodaných tovarov alebo služieb poskytovaných spoločnosťou *W*. Vnútroštátny súd odkazuje aj na rozsudky zo 14. septembra 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683); z 3. júla 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559), a z 1. októbra 2020, *Vos Aannemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785). Hoci sa veci, v ktorých boli vydané tieto rozsudky, netýkajú holdingových spoločností, potvrdzujú, že pre odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe je nevyhnutná priama súvislosť medzi plneniami na vstupe a zdaniteľnými transakciami dotknutej spoločnosti. V prejednávanej veci sa však vnútroštátny súd domnieva, že služby na vstupe nemusia byť nadobudnuté pre potreby podniku spoločnosti *W* a jej zdaniteľné transakcie, ale pre potreby podnikov a zdaniteľných transakcií jej dcérskych spoločností. Tieto plnenia by teda priamo a bezprostredne súviseli s činnosťami týchto dcérskych spoločností, ktoré sú z veľkej časti oslobodené od dane.
- 25 V druhom rade, ak by sa malo konštatovať, že daň zaplatená z plnení na vstupe je napriek tomu odpočítateľná, sa vnútroštátny súd pýta, či postavenie materskej spoločnosti ako sprostredkovateľa pri nadobudnutí plnení v prospech dcérskej spoločnosti nepredstavuje na účely odpočítania dane zaplatenej na vstupe, na ktoré v zásade nemá nárok, zneužitie práva. V tejto súvislosti pripomína, že na vnútroštátnej úrovni je vylúčené, aby materská spoločnosť v postavení sprostredkovateľa na vstupe získala nárok na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ktorý by jej v prípade priameho nadobudnutia plnení neprináležal. Mechanizmus posudzovaný v prejednávanej veci je však z ekonomického hľadiska rovnaký ako mechanizmus sprostredkovania na vstupe, takže môže predstavovať takéto zneužitie. Okrem toho sa súd domnieva, že ak by sa malo uznať, že takéto usporiadanie právnych vzťahov nie je zneužitím práva, existuje riziko, že holdingové spoločnosti budú masovo vstupovať ako sprostredkovatelia do všetkých nadobudnutí plnení zdaniteľnými osobami.

26 Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Má sa za okolností, ako sú tie vo veci samej, článok 168 písm. a) [smernice o DPH] v spojení s článkom 167 [tejto smernice] vykladať v tom zmysle, že riadiaca holdingová spoločnosť, ktorá poskytuje zdaniteľné plnenia na výstupe svojim dcérskym spoločnostiam, patrí právo na odpočítanie dane aj z plnení, ktoré odoberá od tretích osôb a ktoré vkladá do dcérskych spoločností za podiel na všeobecnom zisku, hoci odoberané plnenia na vstupe nie sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s vlastnými transakciami holdingu, ale s činnosťami dcérskych spoločností (vo veľkej miere) oslobodenými od dane, odoberané plnenia na vstupe sa nepremietajú do ceny zdaniteľných transakcií (poskytovaných dcérskym spoločnostiam) a nepatria medzi všeobecné nákladové prvky vlastnej hospodárskej činnosti holdingovej spoločnosti?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Predstavuje zneužitie práva v zmysle judikatúry Súdného dvora..., keď je riadiaca holdingová spoločnosť ‚zapojená‘ do odoberania plnení dcérskych spoločností tým spôsobom, že plnenia, na ktoré by v prípade ich priameho odoberania dcérskymi spoločnosťami nepatrilo právo na odpočítanie dane, odoberá sama, vkladá ich do dcérskych spoločností výmenou za podiel na ich zisku a následne si s odvolaním sa na svoje postavenie riadiacej holdingovej spoločnosti uplatní právo na plné odpočítanie dane z plnení na vstupe, alebo toto zapojenie môže byť odôvodnené dôvodmi z oblasti mimo daňového práva, hoci právo na plné odpočítanie dane samo osebe je protisystémové a viedlo by k zvýhodneniu holdingových štruktúr oproti jednostupňovým podnikom v hospodárskej súťaži?“

O návrhu na opätovné otvorenie ústnej časti konania

- 27 Po prednesení návrhov generálneho advokáta W podaním doručeným do kancelárie Súdného dvora 12. apríla 2022 navrhla, aby bolo v súlade s článkom 83 Rokovacieho poriadku Súdného dvora nariadené začatie ústnej časti konania. Keďže ústna časť konania sa skončila po prednesení návrhov generálneho advokáta, tento návrh treba chápať tak, že sa týka opätovného začatia tejto časti konania podľa tohto článku.
- 28 Na podporu tohto návrhu W v podstate tvrdí, že návrhy generálneho advokáta, najmä ich body 39 až 43 a 55 až 62, nezaujali stanovisko k niektorým otázkam, ktoré by sa mali prediskutovať s účastníkmi konania, alebo zaujali stanovisko k niektorým otázkam bez toho, aby sa k nim účastníci konania vyjadrili. Tieto opomenutia zaujať stanovisko alebo zaujatie stanoviska odôvodňujú uskutočnenie pojednávania.
- 29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 252 druhého odseku ZFEÚ generálny advokát predkladá verejne, nestranne a nezávisle odôvodnené návrhy v prípadoch, ktoré si v súlade so Štatútom Súdného dvora Európskej únie vyžadujú jeho účasť. Súdny dvor nie je viazaný ani týmito návrhmi, ani odôvodnením, na základe ktorého k nim generálny advokát dospeje (rozsudok z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, bod 25 a citovaná judikatúra).
- 30 Treba tiež pripomenúť, že Štatút Súdného dvora Európskej únie ani rokovací poriadok neupravujú možnosť dotknutých účastníkov konania podať pripomienky v reakcii na návrhy prednesené generálnym advokátom (rozsudok z 25. októbra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16,

EU:C:2017:804, bod 23 a citovaná judikatúra). V dôsledku toho nesúhlas dotknutej osoby s návrhmi generálneho advokáta nemôže sám osebe predstavovať dôvod na opätovné začatie ústnej časti konania, a to bez ohľadu na otázky, ktoré generálny advokát v týchto návrhoch skúmal (rozsudky z 25. októbra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, bod 24, ako aj z 29. novembra 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, bod 27 a citovaná judikatúra).

- 31 Prostredníctvom svojich tvrdení sa W snaží odpovedať na návrhy generálneho advokáta, pričom spochybňuje jeho posúdenie týkajúce sa prvej prejudiciálnej otázky.
- 32 Je pravda, že podľa článku 83 rokovacieho poriadku môže Súdny dvor kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdneho dvora, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, ku ktorému sa nemali možnosť vyjadriť účastníci konania alebo subjekty oprávnené podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie.
- 33 Všetky opomenutia zaujať stanovisko a stanoviská, ktoré W spochybňuje, sa však týkajú skutočností, ktoré mohla W a ostatní účastníci konania posúdiť počas písomnej časti konania. V návrhoch generálneho advokáta nebola uvedená žiadna ozajstná nová skutočnosť.
- 34 V prejednávanej veci Súdny dvor po vypočutí generálneho advokáta dospel k záveru, že má k dispozícii všetky informácie potrebné na zodpovedanie otázok položených vnútroštátnym súdom.
- 35 Z uvedeného vyplýva, že nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 167 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že holdingová spoločnosť, ktorá uskutočňuje zdaniteľné transakcie na výstupe v prospech dcérskych spoločností, má právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe aj z plnení, ktoré odoberá od tretích osôb a ktoré vkladá do dcérskych spoločností výmenou za podiel na všeobecnom zisku, pokiaľ po prvé plnenia na vstupe nie sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s vlastnými transakciami holdingovej spoločnosti, ale s činnosťami dcérskych spoločností vo veľkej miere oslobodenými od dane, po druhé tieto plnenia na vstupe sa nepremietajú do ceny zdaniteľných transakcií poskytovaných dcérskym spoločnostiam a po tretie uvedené plnenia nepatria medzi všeobecné náklady vlastnej ekonomickej činnosti holdingovej spoločnosti.
- 37 V súvislosti s odpoveďou na túto otázku 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 (rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 24 a citovaná judikatúra).

- 38 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 (rozsudok 5. júla 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatúra).
- 39 Z článku 168 písm. a) smernice o DPH však vyplýva, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane musia byť splnené dve podmienky. Po prvé dotknutá osoba musí byť „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Po druhé tovary alebo služby, na ktorých je založené toto právo, musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe na účely jej vlastných zdaniteľných plnení a na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 23 a citovanú judikatúru).
- 40 Pokiaľ ide o prvú podmienku, z článku 9 smernice o DPH vyplýva, že zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Tento článok 9 okrem iného spresňuje, že pojem „ekonomická činnosť“ sa vzťahuje na každú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, a predovšetkým transakcie, ktoré zahŕňajú využívanie hmotného alebo nehmotného majetku s cieľom získať z neho príjmy na pokračujúcom základe.
- 41 Podľa ustálenej judikatúry len samotné nadobudnutie a samotná držba obchodných podielov totiž samy osebe nie sú ekonomickou činnosťou v zmysle smernice o DPH, pri ktorej vzniká jej vykonávateľovi postavenie zdaniteľnej osoby, pretože samotné nadobudnutie finančných podielov v iných podnikoch nepredstavuje využitie majetku na účely dosahovania príjmov na pokračujúcom základe. Poberanie prípadnej dividendy ako výnosu z tohto podielu alebo zisku v dôsledku predaja tohto podielu totiž vyplýva zo samotného vlastníctva majetku. Holdingová spoločnosť, ktorej jediným účelom je nadobúdanie podielov v iných spoločnostiach, teda nemá postavenie zdaniteľnej osoby v zmysle článku 9 smernice o DPH a v dôsledku toho ani právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 16, a z 8. novembra 2018, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 30).
- 42 Inak je to v prípade zmiešaných holdingových spoločností, v ktorých je držba podielu spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločností, v ktorých došlo k nadobudnutiu podielov. Podľa ustálenej judikatúry totiž takéto zapojenie holdingovej spoločnosti do riadenia spoločností, v ktorých nadobudla podiely, predstavuje ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH v rozsahu, v akom takéto zapojenie súvisí s uskutočňovaním plnení podliehajúcich DPH podľa článku 2 tejto smernice. Súdny dvor v tejto súvislosti spresnil, že pojem „zapojenie holdingu do riadenia jeho dcérskej spoločnosti“ treba chápať tak, že sa vzťahuje na všetky plnenia zakladajúce ekonomickú činnosť v zmysle smernice o DPH, ktorú vykonáva holding v prospech svojej dcérskej spoločnosti, ku ktorým patrí poskytovanie administratívnych, finančných, obchodných a technických služieb vymenovaných demonštratívnym spôsobom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. júla 2015, *Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt*, C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, body 20 a 21, ako aj citovanú judikatúru, a z 5. júla 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, body 31 a 32). Preto v prípade odplatných plnení podliehajúcich DPH, ktoré spadajú pod toto zapojenie, je zmiešaná holdingová spoločnosť

zdaniteľnou osobou, ktorá má právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe, ale len v príslušnej časti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 32 a citovanú judikatúru).

- 43 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že činnosť spoločnosti W sa neobmedzovala na nadobúdanie a držbu obchodných podielov v spoločnostiach X a Y, ale že poskytovala svojim dvom dcérskym spoločnostiam za odplatu účtovné a manažérske služby, ktoré predstavujú ekonomickú činnosť v zmysle smernice o DPH. W preto treba považovať za zdaniteľnú osobu v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, a teda spĺňa prvú z dvoch podmienok uvedených v bode 39 tohto rozsudku na to, aby mohla využiť právo na odpočítanie dane.
- 44 Pokiaľ ide o druhú z týchto podmienok, zo znenia článku 168 smernice o DPH vyplýva, že právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe si vyžaduje používanie tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na účely jej zdaniteľných transakcií.
- 45 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 41 a citovanú judikatúru).
- 46 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 42 a citovanú judikatúru).
- 47 V oboch prípadoch je potrebné, aby náklady na tovar alebo služby na vstupe boli zahrnuté do ceny jednotlivých transakcií na výstupe alebo do ceny tovaru dodaného alebo služieb poskytnutých zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 48 Keď naopak tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou súvisia s transakciami oslobodenými od DPH alebo nepodliehajúcimi DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe (rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 29 a citovaná judikatúra).
- 49 Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Konkrétne treba vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a prihliadať iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28 a citovanú judikatúru). V tomto zmysle bolo

rozhodnuté, že treba zohľadniť skutočné použitie tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, bod 66), a výlučný dôvod dotknutej transakcie, lebo tento dôvod treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu (rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatúra).

- 50 V prejednávanej veci zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že W nadobudla rozpočtové služby týkajúce sa statiky, plánovania tepelnej a zvukovej izolácie, dodávok energií, ako aj pripojení k sieťam, služby generálneho dodávateľa, služby materiálového zabezpečenia a marketingové služby na účely splnenia svojich povinností týkajúcich sa vkladov spoločníka do vlastných dcérskych spoločností.
- 51 Na to, aby W mohla odpočítať DPH zaplatenú za tieto služby nadobudnuté na vstupe, prináleží v súlade s judikatúrou uvedenou v bodoch 45 a 46 tohto rozsudku vnútroštátnemu súdu, aby overil, či uvedené služby majú priamu a bezprostrednú súvislosť s transakciami tejto spoločnosti na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, alebo či sú súčasťou jej všeobecných nákladov, a teda predstavujú podstatné prvky tvoriace cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto spoločnosť poskytuje.
- 52 V súvislosti s existenciou priamej a bezprostrednej súvislosti s transakciami spoločnosti W na výstupe treba uviesť, že služby nadobudnuté na vstupe uvedené v bode 50 tohto rozsudku nepoužíva W na to, aby mohla na výstupe ponúkať svoje účtovné a manažérske služby, vrátane prijímania a prepúšťania pracovníkov, služby nákupu materiálu, zostavenia ročných účtovných závierok, ako aj vypracovávania daňových priznaní a ich oznamovania správcovi dane. Z toho vyplýva, že výdavky, ktoré W vynaložila na nadobudnutie služieb na vstupe, nemožno považovať za súčasť podstatných prvkov tvoriacich cenu jej služieb podliehajúcich dani na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie.
- 53 Pokiaľ ide o otázku, či služby nadobudnuté spoločnosťou W na vstupe, uvedené v bode 50 tohto rozsudku, spadajú do všeobecných nákladov spoločnosti W, a tým predstavujú podstatné prvky tvoriace cenu ňou dodávaných tovarov alebo poskytovaných služieb, čiže priamo a bezprostredne súvisia s jej ekonomickou činnosťou ako celkom, treba uviesť, že tieto služby sú predmetom vkladov spoločnosti W ako spoločníka do jej dcérskych spoločností X a Y. Ako uviedol aj generálny advokát v bode 58 svojich návrhov, nejde preto o náklady spoločnosti W nevyhnutné na účely nadobudnutia obchodných podielov, ale o výdavky, ktoré sú samy osebe predmetom vkladu spoločnosti W ako spoločníka do jej dcérskych spoločností. Takýto vklad holdingovej spoločnosti v prospech jej dcérskych spoločností, či už v hotovosti alebo v naturáliách, patrí do vlastníctva obchodných podielov, ktoré, ako je uvedené v bode 41 tohto rozsudku, nie je ekonomickou činnosťou v zmysle smernice o DPH, a teda nezakladá právo na odpočítanie dane. Výlučným dôvodom predmetnej transakcie je uskutočnenie vkladu spoločnosťou W v postavení spoločníka.
- 54 Okrem toho v súvislosti so zohľadnením skutočného využívania služieb nadobudnutých spoločnosťou W treba pripomenúť, že W tvrdila, že tieto služby predstavujú nepeňažný vklad spoločníka a že na tento účel ich musí bezodplatne previesť na svoje dcérske spoločnosti, aby ich využívali na vlastné transakcie. Skutočnosť, že tieto služby sú určené na využívanie dcérskymi spoločnosťami spoločnosti W, preukazuje priamu súvislosť s transakciami týchto dcérskych spoločností a potvrdzuje neexistenciu priamej a bezprostrednej súvislosti s ekonomickou činnosťou spoločnosti W. Konštatovanie, že uvedené služby priamo súvisia s činnosťami týchto

dcérskych spoločností, nie je spochybnené skutočnosťou, že tieto služby boli prevedené spoločnosťou W na jej dcérske spoločnosti, keďže je dôležité zohľadniť skutočné využitie týchto služieb.

- 55 Ako bolo uvedené v bode 38 tohto rozsudku, cieľom systému odpočítania je výlučne celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená v rámci jeho ekonomických činností. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľnými transakciami uskutočnenými zdaniteľnou osobou, ale s transakciami uskutočnenými treťou osobou, nemôžu tejto zdaniteľnej osobe založiť právo na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 38). Skutočnosť, že toto posledné uvedené posúdenie bolo vykonané vo veci, ktorá sa netýkala holdingovej spoločnosti, je – na rozdiel od toho, čo tvrdí W – irelevantná, keďže toto posúdenie zodpovedá pravidlu, ktoré je všeobecne uplatniteľné na právo na odpočítanie dane. Skutočné využívanie služieb nadobudnutých spoločnosťou W dokazuje, že sú priamo spojené s transakciami jej dcérskych spoločností, a toto spojenie bráni priznaniu práva na odpočítanie spoločnosti W v súvislosti s týmito službami.
- 56 Z objektívneho obsahu transakcie teda vyplýva, že neexistuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nákladmi na služby nadobudnutými spoločnosťou W a jej ekonomickou činnosťou. Tieto náklady nie sú ako všeobecné náklady súčasťou podstatných prvkov manažérskych a účtovných služieb spoločnosti W.
- 57 Tento záver nemôže spochybníť ani okolnosť, ktorú uvádza W, že jej dcérske spoločnosti si môžu zachovať svoje vlastné činnosti len vďaka jej vkladom v postavení spoločníka, a teda potrebujú jej účtovné a manažérske služby. Pokiaľ sú totiž tieto okolnosti pravdivé, nepreukazujú priamu a bezprostrednú súvislosť medzi službami, ktoré sú predmetom týchto vkladov, a ekonomickou činnosťou spoločnosti W. Cieľom nadobudnutia služieb na vstupe bolo umožniť vloženie vkladu spoločníka, ktorý nemožno považovať za transakciu, ktorá má svoj výlučný a priamy dôvod v ekonomickej činnosti spoločnosti W spočívajúcej v poskytovaní účtovných a manažérskych služieb podliehajúcich DPH svojim dcérskym spoločnostiam.
- 58 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice o DPH v spojení s článkom 167 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že holdingová spoločnosť, ktorá uskutočňuje zdaniteľné transakcie na výstupe v prospech dcérskych spoločností, nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z plnení, ktoré odoberá od tretích osôb a ktoré vkladá do dcérskych spoločností výmenou za podiel na všeobecnom zisku, pokiaľ po prvé plnenia na vstupe nie sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s vlastnými transakciami holdingovej spoločnosti, ale s činnosťami dcérskych spoločností vo veľkej miere oslobodenými od dane, po druhé tieto plnenia na vstupe sa nepremietajú do ceny zdaniteľných transakcií poskytovaných dcérskym spoločnostiam a po tretie uvedené plnenia nepatria medzi všeobecné náklady vlastnej ekonomickej činnosti holdingovej spoločnosti.

O druhej otázke

- 59 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

- 60 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:

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s článkom 167 tejto smernice

sa má vykladať v tom zmysle, že:

holdingová spoločnosť, ktorá uskutočňuje zdaniteľné transakcie na výstupe v prospech dcérskych spoločností, nemá právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z plnení, ktoré odoberá od tretích osôb a ktoré vkladá do dcérskych spoločností výmenou za podiel na všeobecnom zisku, pokiaľ po prvé plnenia na vstupe nie sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s vlastnými transakciami holdingovej spoločnosti, ale s činnosťami dcérskych spoločností vo veľkej miere oslobodenými od dane, po druhé tieto plnenia na vstupe sa nepremietajú do ceny zdaniteľných transakcií poskytovaných dcérskym spoločnostiam a po tretie uvedené plnenia nepatria medzi všeobecné náklady vlastnej ekonomickej činnosti holdingovej spoločnosti.

Podpisy