

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

18. července 2013(*)

„Dať z pŕidané hodnoty – Šestá smŕnice 77/388/EHS – články 17 a 13, B, písm. d), bod 6 – Osvobození – Odpoŕet danŕ zaplacené na vstupu – Penzijní fondy – Pojem ‚spravování zvláštních investiŕních fondŕ‘ “

Ve věci C-26/12,

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

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

SOUDNÍ DVŔR (čtvrtý senát),

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

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

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

s ohledem na vyjádření pŕedložená:

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

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o pŕedbŕžné otázce se týká výkladu čl. 13 část B písm. d) bod 6 a článku 17 šesté smŕnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních pŕedpisŕ členských státŕ týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z pŕidané hodnoty:

jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (dále jen „PPG“) a Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (dále jen „Inspecteur“) v otázce dodate?ného platebního vým?ru na da? z p?ídané hodnoty (dále jen „DPH“) za období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2002.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 4 odst. 1 a odst. 2 šesté sm?rnice stanoví:

„1. ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na n?jakém míst? provádí samostatn? n? kterou z hospodá?ských ?inností vymezených v odstavci 2, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

2. Mezi hospodá?ské ?innosti uvedené v odstavci 1 náleží veškerá ?innost producent?, obchodník? a poskytovatel? služeb v?etn? t?žební a zem?d?lské ?innosti a ?innosti p?i výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za hospodá?skou ?innost se rovn?ž považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

4 ?lánek 6 odst. 4 sm?rnice zní:

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

5 ?lánek 11 ?ást A odst. 1 písm. a) uvedené sm?rnice ur?uje základ dan? pro tato dodání zboží jako vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany.

6 ?lánek 13 ?ást B šesté sm?rnice stanoví:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské státy od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

a) pojiš?ovací a zajiš?ovací operace v?etn? souvisejících služeb poskytovaných pojiš?ovacími maklé?i a pojiš?ovacími agenty;

[...]

d) tyto operace:

[...]

6. spravování zvláštních investičních fond?, jak je vymezují ?lenské státy;

[...]“

7 ?lánek 17 šesté sm?rnice stanoví:

„1. Nárok na odpo?et dan? vzniká okamžikem vzniku da?ové povinnosti z odpo?itatelné dan?.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinná odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je [v tuzemsku] splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je [v tuzemsku] daňovým dlužníkem;

b) [...]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

[...]“.

Nizozemská právní úprava

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

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

9. Článek 11 zákona stanoví:

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

[...]

i) následující [...] služby:

[...]

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

[...]”.

10. Článek 15 zákona zní:

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

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

[...]

c) daň dlužná za zdaňovací období:

[...]

ze zboží dodaného podnikateli a jemu poskytnutých služeb;

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

11 V rámci pln?ní zákonem uložené povinnosti vytvořila skupina PPG pro zam?stnance svých podnik? d?chodový systém v Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (dále jen „d?chodový fond“). V souladu s nizozemskou právní úpravou je tento fond z právního a da?ového hlediska odlišným subjektem od PPG. P?ísp?vky do d?chodového systému neplatí v plném rozsahu zam?stnanci, ale PPG.

12 PPG a nizozemská vláda na jednání potvrdily, že podle nizozemského práva, které bylo v rozhodné době použitelné, si zam?stnavatelé mohli zvolit, zda takový fond založí sami, nebo své povinnosti zajistí prostřednictvím pojišovny, které budou odvád?t svoje p?ísp?vky a která p?evezme odpovědnost za výplatu d?chod? zam?stnanc?m, kteří odešli do d?chodu. Neexistovala však možnost, že by si mohli zachovat podnikový d?chodový systém.

13 Dceřiná společnost PPG, PPG Industries Fiber Glass BV, uzavřela s poskytovateli služeb usazenými v Nizozemsku smlouvy o vedení d?chod? a správ? majetku penzijního fondu. Náklady související s těmito smlouvami hradila tato dceřiná společnost a do náklad? penzijního fondu nebyly promítnuty. PPG odečetla DPH vztahující se k uvedeným náklad?m vynaloženým v letech 2001 a 2002, tj. 139 304,23 eur, jakožto da? na vstupu.

14 PPG byla dodatečně vym?řena DPH za období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2002. Uvedený vým?r potvrdil Inspecteur v rámci rozhodnutí o správním odvolání. Rechtbank Leeuwarden zamítl žalobu podanou proti rozhodnutí Inspecteur. PPG se proti tomuto rozsudku odvolala k Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Před tímto soudem se ú?astníci ?ízení p?eli ohledn? otázky, zda Inspecteur oprávněn? dom?řil DPH, kterou dotčená společnost odpočetla.

16 PPG na tuto otázku odpověděla záporn? s tím, že náklady týkající se d?chod? zam?stnanc? společnosti skupiny jsou režijními náklady podniku a že DPH, která jí byla fakturována, tudíž zakládá nárok na odpočet na základ? ?l. 15 odst. 1 zákona. PPG podp?rn? tvrdí, že výjimka v ?l. 11 odst. 1 písm. i) bod t?i se použije na služby týkající se zam?stnaneckých d?chod?, které jsou jí poskytovány.

17 Inspecteur tvrdí, že PPG nelze samu o sob? považovat za p?íjemkyni služeb, které p?enesla na penzijní fond, aniž za to cokoli fakturovala, a proto nemá nárok na odpočet DPH, jež byla v této souvislosti fakturována. Pokud jde o podp?rnou otázku stran osvobození od DPH, podle Inspecteur penzijní fond nelze kvalifikovat jako „zvláštní investiční fond“.

18 Za těchto podmínek se Gerechtshof te Leeuwarden rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Může osoba povinná k dani, která podle p?edpis? vnitrostátního penzijního práva založila samostatný penzijní fond k zajištění d?chodových nárok? svých zam?stnanc? a bývalých zam?stnanc?, kteří jsou ú?astníky tohoto fondu, odečíst podle ?lánku 17 šesté sm?rnice da?, kterou [odvedla] ze služeb, jež jí byly poskytnuty v souvislosti se zavedením d?chodového systému a fungováním penzijního fondu?

2) Může být penzijní fond, který byl založen s cílem poskytovat ú?astník?m penzijního fondu

starobní důchod s co nejnižšími náklady, do něhož je jeho účastníky nebo v jejich prospěch vkládán a investován majetek a získané výnosy jsou rozdělovány, kvalifikován jako „zvláštní investiční fond“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 6 [šesté směrnice].“

K pedbžným otázkám

K první otázce

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 17 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která založila z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců, může odečíst DPH, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním penzijního fondu.

20 Za účelem odpovědi na tuto otázku je na úvod třeba připomenout, že cílem režimu odpotě stanoveného směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledek, za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudky ze dne 22. března 2012, Klub, C-153/11, bod 35, a ze dne 4. října 2012, PIGI, C-550/11, bod 21).

21 K tomu, aby byl nárok na odpotě DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpotě (viz rozsudky ze dne 8. června 2000, Midland Bank, C-98/98, Recueil, s. I-4177, bod 24, a ze dne 22. února 2001, Abbey National, C-408/98, Recueil, s. I-1361, bod 26).

22 Nárok na odpotě je však rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpotě, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz rozsudek ze dne 21. února 2013, Becker, C-104/12, bod 20).

23 V prvním i druhém případě přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (viz rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, Sb. rozh. s. I-10413, bod 60, ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, bod 48, a ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, bod 55).

24 Je tedy nutné ověřit, zda uvedená souvislost vyplývá ze všech okolností týkajících se dotčených transakcí, přestože fond založený PPG je z právního hlediska subjektem odděleným od PPG.

25 V tomto ohledu je nesporné, že ve věci projednávané v původním řízení PPG požádala předemtná plnění za účelem zajištění správy důchodů svých zaměstnanců a správy majetku penzijního fondu zřízeného za účelem garance uvedených důchodů. Zřízením fondu splnila PPG zákonnou povinnost, kterou měla jakožto zaměstnavatel, a pokud jsou náklady na služby, které PPG v tomto rámci požádala, součástí jejich režijních nákladů – což přislouží ověřit předkládajícímu soudu – jsou jako takové složkou ceny produktu PPG (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, bod 36).

26 Za těchto okolností lze mít za to, že poskytnutí služeb na vstupu má svůj důvod výlučně ve zdanitelných přínosech osoby povinné k dani a je zde dána přímá a bezprostřední souvislost.

27 V případě neexistence nároku na odpis daně zaplacené na vstupu by osoba povinná k dani z důvodu rozhodnutí zákonodárce chránit důchody požadavkem na oddělenou právní subjektivitu zaměstnavatele a penzijního fondu pozbyla daňovou výhodu vyplývající ze systému odpisů a nebyla by zajištěna ani neutralita DPH.

28 Na tomto konstatování nemění nic možnost uváděná na jednání, tj. možnost splnit zákonem stanovenou povinnost zřídit důchodový systém pro zaměstnance osoby povinné k dani jiným způsobem než založením z právního i daňového hlediska odděleného fondu. Opačný přístup by totiž vedl k omezení svobody osob povinných k dani zvolit si organizační strukturu a podmínky transakcí, které považují za nejvhodnější pro své hospodářské činnosti a pro omezení svého daňového zatížení (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Sb. rozh. s. I-13805, bod 53).

29 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že člunek 17 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců založila takový z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond, jako je fond dotčený ve věci v původním řízení, může odečíst DPH, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním uvedeného penzijního fondu, za podmínky, že všechny okolnosti týkající se dotčených transakcí nasvědčují tomu, že existuje přímá a bezprostřední souvislost.

K druhé otázce

30 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být člunek 13 část B písm. d) bod 6 šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že penzijní fond, který byl založen s cílem poskytovat účastníkům starobní důchod s co nejnižšími náklady, do něhož je jeho účastníky nebo v jejich prospěch vkládán a investován majetek a získané výnosy jsou rozdělovány, může být kvalifikován jako „zvláštní investiční fond“ tohoto ustanovení.

31 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že druhá otázka je kladena pouze pro případ záporné odpovědi na první otázku. Tato druhá otázka je navíc v podstatě totožná s otázkou, na niž Soudní dvůr odpověděl v rozsudku ze dne 7. března 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees a další (C-424/11).

32 Za těchto podmínek není důvodné na druhou otázku odpovídat.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných

vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z čehož Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců založila takový z právního a daňového hlediska oddělený penzijní fond, jako je fond dotčený ve věci v původním řízení, může odečíst daň z přidané hodnoty, kterou odvedla ze služeb souvisejících se správou a fungováním uvedeného penzijního fondu, za podmínky, že všechny okolnosti týkající se dotčených transakcí nasvědčují tomu, že existuje přímá a bezprostřední souvislost.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.