Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

JULIANE KOKOTT

prednesené 6. septembra 2018 (1)

Vec C?502/17

C&D Foods Acquisition ApS

proti

Skatteministeriet

[návrh na za?atie prejudiciálneho konania podaný Vestre Landsret (Vrchný súd Západného Dánska, Dánsko)]

„Návrh na za?atie prejudiciálneho konania – Spolo?ný systém dane z pridanej hodnoty – Holdingová spolo?nos? – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Výdavky na plnenia použité v súvislosti s plánovaným prevodom podielov v dcérskej spolo?nosti“

I. Úvod

1. Súdny dvor sa už v minulosti v rôznych konaniach zaoberal právom holdingovej spolo?nosti uplatni? si nárok na odpo?ítanie dane v súvislosti s nadobudnutím obchodných podielov.(2) Prejednávaný prípad sa týka obrátenej situácie, ke? dochádza k prevodu obchodných podielov holdingovou spolo?nos?ou, pri?om touto situáciou sa Súdny dvor doposia? až tak ?asto nezaoberal.(3)

2. V tomto konaní sa teda Súdnemu dvoru poskytne možnos?, aby spresnil svoju judikatúru v oblasti práva holdingových spolo?ností na odpo?ítanie dane. Predovšetkým pôjde tiež o spresnenie podmienok, za ktorých možno konštatova? priamu a bezprostrednú súvislos? s ur?itou transakciou na výstupe, ktorá sa vyžaduje pre odpo?ítanie dane.

II. Právny rámec

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

4. ?lánok 9 ods. 1 smernice o DPH znie:

„Zdanite?ná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomko?vek mieste vykonáva ekonomickú ?innos?, odhliadnuc od ú?elu alebo výsledkov tejto ?innosti.

‚Ekonomická ?innos?‘ je každá ?innos? výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ?ažobných a po?nohospodárskych ?innností a ?innností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou ?innos?ou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na ú?ely získania príjmu na pokra?ujúcom základe. …“

5. ?lánok 135 smernice o DPH okrem iného stanovuje:

„1. ?lenské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:…

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

6. Pod?a ?lánku 167 smernice o DPH vzniká právo odpo?íta? da? vtedy, ke? vzniká da?ová povinnos? v súvislosti s da?ou, ktorá je odpo?ítate?ná. Pod?a ?lánku 168 tejto smernice platí:

„Pokia? ide o tovar a služby, ktoré sú použité na ú?ely zdanite?ných transakcií zdanite?nej osoby, táto má právo v ?lenskom štáte, v ktorom uskuto??uje tieto transakcie, odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplati?, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto ?lenskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdanite?nou osobou,…“

7. Na úrovni vnútroštátneho práva treba poukáza? na Lovbekendtgørelse (zákon o DPH) ?. 966 zo 14. októbra 2005, ktorý bol uplatnite?ný v dobe rozhodujúcej pre spor.

III. **Skutkový stav a konanie vo veci samej**

8. Dánska spolo?nos? C&D Foods je sú?as?ou medzinárodnej skupiny Arovit. C&D Foods vlastnila po?as sporného obdobia v konaní vo veci samej 100 % podielov v spolo?nosti Arovit Holding, ktorá bola následne jediným spolo?níkom spolo?nosti Arovit Petfood. Do skupiny patrí 13 ?alších spolo?ností v rôznych európskych krajinách, v ktorých spolo?nos? Arovit Petfood vlastní podiely.

9. Od roku 2007 poskytla C&D Foods svojej poddcérskej spolo?nosti Arovit Petfood na základe zmluvy o riadení rôzne zdanite?né administratívne služby a služby v oblasti informa?ných technológií, ako napríklad ú?tovníctvo, kontrolnú ?innos? a tvorbu rozpo?tu. 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 oh?adom na ostatné spolo?nosti patriace do skupiny sa úloha C&D Foods obmedzila na držbu podielov v týchto spolo?nostiach.

10. V roku 2009 nadobudla islandská finan?ná inštitúcia Kaupthing Bank skupinu Arovit, ktorá sa dostala do finan?ných ?ažkostí. Kaupthing Bank si zadovážila posúdenie možností reštrukturalizácie skupiny Arovit rôznymi audítorskými spolo?nos?ami a advokátskou kanceláriou Holst Advokater. Na tento ú?el uzatvorila s uvedenými audítormi zmluvy o poradenstve, pri?om honoráre vrátane DPH im vyplatila spolo?nos? C&D Foods.

11. V rámci tohto posúdenia predložili Holst Advokater spolo?nosti C&D Foods prinajmenšom

jeden návrh zmluvy o prevode podielov spolo?nosti C&D Foods v spolo?nostiach Arovit Holding a Arovit Petfood na ešte neznámeho kupujúceho. Za tieto poradenské služby vystavili Holst Advokater spolo?nosti C&D Foods príslušnú faktúru vrátane DPH. Od snahy o predaj sa však na jese? 2009 upustilo, pretože sa nepodarilo nájs? kupujúceho.

12. C&D Foods si uplatnila právo na odpo?ítanie DPH, ktorú zaplatila spolu s odmenou pre Holst Advokater a audítorské spolo?nosti. Jednak SKAT (dánsky colný a da?ový orgán) a jednak po podaní príslušnej námietky aj Landsskatteret (Najvyšší dánsky da?ový orgán) odmietli prizna? C&D Foods právo na odpo?ítanie dane. Na ú?ely odôvodnenia uviedli, že poradenské služby sa neposkytli C&D Foods, resp. že z nákladov nevyplýva požadovaná súvislos? so zdanite?nými transakciami C&D Foods na výstupe.

13. Proti týmto rozhodnutiam podala C&D Foods žalobu, o ktorej sa vzh?adom na jej zásadný význam vedie prvostup?ové konanie pred Vestre Landsret (Vrchný súd Západného Dánska, Dánsko). Uznesením z 15. augusta 2017, ktoré bolo Súdnemu dvoru doru?ené 18. augusta 2017, rozhodol Vestre Landsret (Vrchný súd Západného Dánska) o prerušení konania a predložil Súdnemu dvoru v súlade s ?lánkom 267 ZFEÚ návrh na za?atie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

„1. Má sa ?lánok 168 smernice 2006/112/ES vyklada? v tom zmysle, že holdingová spolo?nos? má za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, nárok na úplné odpo?ítanie DPH zo služieb poskytnutých na vstupe súvisiacich s prešetrovaním týkajúcim sa náležitej starostlivosti („due dilligence“) pred plánovaným, ale neuskuto?neným predajom podielov v dcérskej spolo?nosti, ktorej táto holdingová spolo?nos? poskytuje administratívne služby a služby v oblasti informa?ných technológií, ktoré podliehajú DPH?

2. Má na odpove? na uvedenú otázku vplyv skuto?nos?, že cena za administratívne služby a služby v oblasti informa?ných technológií podliehajúce DPH, ktoré holdingová spolo?nos? poskytuje na ú?ely svojej ekonomickej ?innosti, je pevne stanovená suma zodpovedajúca výdavkom holdingovej spolo?nosti na mzdy zamestnancov zvýšeným o 10 %?nú „prirážku“ („mark-up“)?

3. Bez oh?adu na odpove? na predchádzajúce otázky, môže existova? právo na odpo?ítanie 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 zisti?, ?i má holdingová spolo?nos?, ktorá vykonáva ekonomickú ?innos?, právo odpo?íta? si da? z výdavkov, ktoré vynaložila v súvislosti s plánovaným prevodom podielov. Ekonomická ?innos? holdingovej spolo?nosti pritom spo?íva práve v poskytovaní služieb riadenia pre poddcérsku spolo?nos?(5), ktorej podiely majú by? spolu s podielmi dcérskej spolo?nosti predmetom prevodu.

A. **O prípustnosti prejudiciálnych otázok**

16. Právo na odpo?ítanie dane existuje pod?a ?lánku 168 smernice o DPH v rozsahu, v akom zdanite?ná osoba používa zdanite?né dodania a služby na ú?ely svojich zdanite?ných transakcií. Uvedené si vyžaduje, aby bola zdanite?ná osoba príjemcom predmetných dodaní alebo služieb.(6) Právo C&D Foods na odpo?ítanie dane teda prichádza do úvahy iba v súvislosti s

DPH, ktorá bola zaplatená za poradenské služby, ktoré sama prijala. Odpo?ítanie dane C&D Foods v súvislosti so službami za?aženými DPH, ktorých príjemcom bola Kaupthing Bank, je naopak od po?iatku vylú?ené.

17. Vnútroštátny súd síce poukazuje na to, že jeho návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa netýka otázky, kto v skuto?nosti znáša náklady na poradenské služby za?ažené DPH. Vo?i tomuto tvrdeniu však možno namieta?, že Súdny dvor nie je príslušný na zodpovedanie hypotetických prejudiciálnych otázok.(7) Nižšie uvedené úvahy sa preto týkajú výlu?ne odpo?tu dane v súvislosti s DPH, ktorá bola zaplatená Holst Advokater, ke?že iba v tomto prípade z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania jednozna?ne vyplýva, že C&D Foods bola príjemky?ou poradenských služieb.

B. **O odpovedi na prejudiciálne otázky**

18. Prvá prejudiciálna otázka sa týka všeobecne práva C&D Foods na odpo?ítanie dane z poradenských služieb Holst Advokater za?ažených DPH, ktoré táto spolo?nos? využila v súvislosti s plánovaným prevodom podielov spolo?nosti 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 pod?a zmluvy o riadení uzatvorenej s Arovit Petfood, resp. transakciami vyplývajúcimi z plánovaného prevodu podielov.

20. Ke?že súvislos? s ekonomickou ?innos?ou tvorí podmienku vzniku práva na odpo?ítanie dane v zmysle prvej otázky, je potrebné na všetky tri prejudiciálne otázky odpoveda? spolo?ne.

21. Pochybnosti vnútroštátneho súdu týkajúce sa práva C&D Foods na odpo?ítanie dane vyplývajú v podstate z dvoch h?adísk:

22. Na jednej strane vzniká otázka, ?i plánovaný prevod podielov možno vôbec považova? za ekonomickú ?innos?, a teda ?i patrí do pôsobnosti DPH (pozri bod 1). Následne sa súd pýta, ?i a prípadne za akých okolností možno konštatova? priamu a bezprostrednú súvislos? transakcií na vstupe so zdanite?nou ?innos?ou. V prípade, že by transakcie na vstupe priamo a bezprostredne súviseli s transakciami oslobodenými od dane, totiž nevzniká vôbec právo na odpo?ítanie dane (pozri bod 2).

23. Subsidiárne ešte preskúmam, za akých okolností by bolo možné potvrdi? súvislos? so všeobecnou ekonomickou ?innos?ou C&D Foods (pozri bod 3).

1. **Prevod podielov spolo?nosti Arovit Petfood ako ekonomická ?innos?**

24. Len samotné nadobudnutie a držba ú?asti v spolo?nosti sa pod?a ustálenej judikatúry Súdneho dvora nepovažuje za ekonomickú ?innos? v zmysle ?lánku 9 ods. 1 smernice o DPH.(8) K inému záveru však možno dospie? v prípade, ke? sa nadobudnutie, resp. držba podielov v spolo?nosti uskuto?ní na ú?ely priameho alebo nepriameho zapojenia sa do riadenia spolo?nosti.(9) Za typické spôsoby zapájania sa do vedenia spolo?nosti možno pod?a judikatúry považova? administratívne, finan?né alebo obchodné služby (takzvané služby riadenia spolo?nosti).(10)

25. Poskytovanie služieb riadenia spolo?nosti treba aj v prípade skutkových okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, ke? sa do štruktúry zapojí ako tzv. medzistupe? holdingová spolo?nos?, považova? za ekonomickú ?innos? v zmysle smernice o DPH. Pre posúdenie ?innosti ako ekonomickej je totiž rozhodujúce uskuto??ovanie zdanite?ných transakcií

spolo?nos?ou C&D Foods. Uvedené jasne vyplýva z najnovšieho rozsudku Súdneho dvora vo veci Marle Participations(11).

26. Pôsobnos? stanovených zásad sa v zmysle judikatúry Súdneho dvora musí rozšíri? aj na prípady prevodov podielov, prostredníctvom ktorých sa zasa ukon?uje zdanite?né zapojenie do riadenia dcérskej spolo?nosti.(12)

27. Prevod obchodných podielov sám osebe síce tiež nepredstavuje ekonomickú ?innos?. S ukon?ením a za?atím ekonomickej ?innosti sa však pod?a judikatúry musí z dôvodov da?ovej neutrality zaobchádza? rovnako.(13) Tak ako môže by? nadobudnutie podielov za ur?itých podmienok prípravou na výkon ekonomickej ?innosti, ktorá patrí do pôsobnosti DPH, musí tento záver plati? aj pri prevode podielov, ktorým sa ukon?uje ekonomická ?innos?. V opa?nom 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 ?innos? holdingovej spolo?nosti, ktorá na základe prevodu všetkých akcií, ktorými disponovala v dcérskej spolo?nosti, ukon?ila svoju ú?as? v tejto spolo?nosti.(15) Týmto spôsobom došlo zárove? aj k ukon?eniu ekonomickej ?innosti, ktorá pôvodne spo?ívala v poskytovaní služieb riadenia pre dcérsku spolo?nos?.(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 ukon?i? svoju ekonomickú ?innos?, ktorá spo?ívala v poskytovaní zdanite?ných služieb riadenia pre Arovit Petfood.

30. Tento záver nespochyb?uje ani tá skuto?nos?, že zisk z prevodu podielov sa mal použi? na splnenie dlhov vo?i novému vlastníkovi skupiny, Kaupthing Bank, kým v konaní vo veci SKF mala prebehnú? reštrukturalizácia skupiny. Na rozdiel od konania vo veci SKF sa teda v konaní vo veci samej už v budúcnosti neplánovali ?alšie zdanite?né transakcie. Tieto skuto?nosti sú však z nižšie uvedených dôvodov bezpredmetné:

31. Po prvé Súdny dvor objasnil, že právo na odpo?ítanie dane existuje aj vtedy, ak zdanite?ná osoba po využití sporných služieb viac nevykonáva nijaké ?alšie transakcie, pretože ukon?í svoju ?innos?.(17) Je teda zrejmé, že iný záver nemôže plati? v prípade, ak zdanite?ná osoba použije odplatu za svoje transakcie vedúce k ukon?eniu jej ekonomickej ?innosti na splnenie svojich dlhov.

32. Po druhé pojem ekonomická ?innos? sa rovnako ako iné pojmy, ktoré v zmysle smernice o DPH definujú zdanite?né transakcie, musí posudzova? objektívne,(18) a preto je kone?ný cie?, ktorý zdanite?ná osoba sleduje svojimi výdavkami, bezpredmetný.(19) Ekonomickým dôvodom, ktoré zdanite?nú osobu motivujú k ur?itému konaniu, teda nemožno pripísa? rozhodujúci význam.

33. Po tretie ani z rozsudku vo veci BLP Group nemožno vyvodi? záver, že v prípade transakcií, ktoré slúžia na ú?ely splnenia dlhov, má by? právo na odpo?ítanie dane vo všeobecnosti vylú?ené.

34. V poslednom uvedenom prípade previedla holdingová spolo?nos? podiely v dcérskej spolo?nosti, ktorej neposkytovala nijaké zdanite?né transakcie. BLP Group argumentovala tým, že súvislos? s inými zdanite?nými ?innos?ami vyplýva z tej skuto?nosti, že zisk z prevodu podielov by využila na splnenie svojich dlhov a tak nepriamo posilnila svoju zostávajúcu ekonomickú ?innos?. Toto tvrdenie však Súdny dvor neprijal. Odpo?ítanie dane však v skuto?nosti neodmietol preto, že by sa zisk použil na splnenie dlhov, ale z dôvodu, že neexistovala nijaká priama a bezprostredná súvislos? so zdanite?nou ?innos?ou.(20)

35. Zo všetkých vyššie uvedených skuto?ností vyplýva, že plánovaný prevod podielov sa má za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, konkrétne na ú?ely ukon?enia zdanite?nej ?innosti, považova? za ekonomickú ?innos?, a preto patrí do pôsobnosti DPH.

2. **Priama a bezprostredná súvislos? so zdanite?nou ?innos?ou?**

36. Právo na odpo?ítanie dane si však možno uplatni? len v súvislosti s výdavkami, ktoré priamo a bezprostredne súvisia(21) so zdanite?nou transakciou na výstupe. Pod?a 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 odpo?ítanie dane uplatni? v súvislosti so všeobecnými nákladmi podniku, ktoré sú prvkami tvoriacimi cenu všetkých tovarov podniku.(23)

37. Právo na odpo?ítanie dane naopak spravidla neexistuje v prípade(24), ak je daná priama a bezprostredná súvislos? s ?innos?ou oslobodenou od dane.(25)

38. V sú?asnosti však ?lenské štáty v súlade s ?lánkom 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodia od dane „transakcie… týkajúce sa akcií, podielov v spolo?nostiach 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.

39. Do pôsobnosti uvedeného ustanovenia práva Únie patria pod?a judikatúry Súdneho dvora transakcie, ktoré môžu vytvára?, meni? alebo ruši? práva a povinnosti ú?astníkov k cenným papierom, ale presahujú rámec jednoduchého (cieleného) nadobúdania a predaja cenných papierov, ktoré sa už vôbec nepovažujú za ekonomickú ?innos?.(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 ?lánkom 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodená od DPH.

41. Treba preto posúdi?, ?i sporné poradenské služby priamo a bezprostredne súvisia s plánovanou nezdanite?nou transakciou.

42. Nie vždy možno konkrétnu transakciu na výstupe odlíši? od ostatných transakcií, ktoré predstavujú všeobecnú ekonomickú ?innos? zdanite?nej osoby. Ak však ide o takýto prípad, treba najskôr preskúma? priamu a bezprostrednú súvislos? s touto konkrétnou transakciou.(28) Až následne sa posúdi, ?i predmetné výdavky ako prvky tvoriace cenu všetkých služieb priamo a bezprostredne súvisia so všeobecnou ekonomickou ?innos?ou (tzv. všeobecné náklady).

43. Súdny dvor pri prevode podielov na ú?ely zistenia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a touto transakciou prihliada v prvom rade na to, ?i možno vynaložené výdavky zahrnú? do ceny akcií alebo podielov.(29)

44. V tejto súvislosti sa zdá, že vnútroštátny súd zastáva názor, že nemožno konštatova? nijakú priamu a bezprostrednú súvislos? s plánovaným prevodom podielov, pretože náklady na poradenstvo nemohli ovplyvni? cenu podielov. Vnútroštátny súd sa preto svojou druhou a tre?ou otázkou pýta priamo na okolnosti, pri ktorých by si bolo možné uplatni? výdavky na poradenské služby ako všeobecné náklady.

45. Treba však poukáza? na to, že výrok Súdneho dvora, pod?a ktorého sa vynaložené výdavky musia zahrnú? do ceny akcií alebo podielov, neznamená, že sa vyžaduje skuto?né zvýšenie ceny napríklad tým, že by sa kúpna cena musela zvýši? o ur?itú sumu.

46. Uvedené možno demonštrova? predovšetkým na príklade akciových spolo?ností kótovaných na burze cenných papierov: cenu akcií na tomto trhu totiž spravidla ur?uje aktuálny kurz akcií a nevyplýva z rokovaní medzi predávajúcim a kupujúcim. Výrok Súdneho dvora preto treba chápa? v tom zmysle, že výdavky musia vies? 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 súvisie? s prevodom podielov až tak úzko, že z ekonomického h?adiska sa budú považova? 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 vylú?i? iba preto, že sa prevod napokon neuskuto?nil. V takýchto prípadoch sa totiž podobne ako v prípade uznania prípravných úkonov za ekonomickú ?innos? vychádza aj v rámci odpo?ítania dane zo súvislosti s plánovanými transakciami na výstupe.(30)

48. Takáto súvislos?, ako zdôraz?uje aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach, zrejme existuje práve medzi poradenskými službami Holst Advokater a plánovaným prevodom podielov spolo?nosti Arovit Petfood. Predmetom poradenstva bol práve návrh zmluvy o prevode podielov. Zdá sa teda, že výdavky na toto poradenstvo sú priamo spojené s plánovanou nezdanite?nou transakciou.

49. Uplatneniu tohto kritéria nebráni ani rozsudok vo veci Iberdrola, v ktorom Súdny dvor s oh?adom na bezprostrednú povahu súvislosti uplatnil ve?mi ve?korysé kritérium. Súdny dvor však v prípade týchto skutkových okolností nerozhodoval o priradení ku konkrétnej transakcii na výstupe: jeho rozsudok sa týkal výlu?ne súvislosti s celkovou ekonomickou ?innos?ou zdanite?nej osoby.(31)

50. S prihliadnutím na tieto úvahy prináleží vnútroštátnemu súdu, aby ur?il(32), ?i predmetné poradenské služby priamo a bezprostredne súviseli s prevodom podielov v Arovit Petfood, ktorý bol pod?a ?lánku 135 ods. 1 písm. f) smernice o DPH oslobodený od dane. V takomto prípade by C&D Foods nemala nijaké právo na odpo?ítanie dane.

3. **Súvislos? so všeobecnou ekonomickou ?innos?ou**

51. Iba v tom prípade, ?o zdôraz?uje aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach, že by vnútroštátny súd nemohol konštatova? existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti s nezdanite?nými transakciami vyplývajúcimi z plánovaného prevodu akcií, bolo by potrebné preskúma? súvislos? so všeobecnou ekonomickou ?innos?ou.(33)

52. Pri takomto posúdení platia v podstate rovnaké zásady. V rozsahu, v akom totiž Súdny dvor pre možnos? odpo?tu všeobecných nákladov vyžaduje, aby sa náklady na plnenia na vstupe zahrnuli do ceny tovarov alebo služieb, ktoré zdanite?ná osoba dodá, resp. poskytne(34), 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 skuto?né zvýšenie cien, ale iba to, aby boli ur?ité výdavky sú?as?ou ceny všetkých tovarov alebo služieb zdanite?nej osoby. Takýto záver zdôraznila aj Komisia vo svojich písomných pripomienkach. Je teda podstatné iba to, že plnenia na vstupe ekonomicky a objektívne súvisia so zdanite?nou ?innos?ou(36), napríklad takým

spôsobom, že podmie?ujú výšku zisku.

54. Iné riešenie by spo?ívalo v tom, že by sa zdanite?nej osobe, ktorá v prípade zvýšenia nákladov nemôže alebo nechce zvýši? svoje ceny, nepriznalo právo na odpo?ítanie od dane. Takýto postup by zjavne odporoval zásade neutrality.

55. Vzh?adom na vyššie uvedené nemožno ani v prípade osobitných skutkových okolností pevného navýšenia ceny uvedených v druhej prejudiciálnej otázke vyslovi? iný záver. V takejto situácii je síce vylú?ené, kam zrejme aj vnútroštátny súd smeruje svojou otázkou, aby sa výdavky na poradenské služby skuto?ne odrazili na cenách, ktoré si C&D Foods ú?tuje za služby riadenia spolo?nosti. Odpo?ítava sa totiž z ceny, ktorú tvoria mzdové náklady zvýšené o 10%-tnú prirážku („mark up“). To však ešte neznamená, že je v každom prípade vylú?ená súvislos? s takýmito transakciami. Bez oh?adu na skuto?né zvýšenie cien patria totiž niektoré výdavky k nákladovým prvkom dodaných tovarov alebo poskytnutých služieb zdanite?nej osoby.

56. Neobmedzenému odpo?ítaniu dane z dôvodu, že ide o všeobecné náklady, by však mohlo odporova?, že poradenstvo pravdepodobne súvisí s prevodom podielov v priamej dcérskej spolo?nosti (Arovit Holding), ku ktorej vystupuje C&D Foods výlu?ne ako holdingová spolo?nos?.(37) Mohlo by by? preto potrebné rozdeli? odpo?et dane medzi ekonomickú a neekonomickú ?innos? spolo?nosti. Týmto smerom sa však neuberajú prejudiciálne otázky a ani rozhodnutie o predložení návrhu na za?atie prejudiciálneho konania neposkytuje dostatok informácií na to, aby bolo možné poskytnú? užito?nú odpove?.

57. Opä? však treba pripomenú?, že súvislos? so všeobecnou ekonomickou ?innos?ou aj tak nie je podstatná, ak možno vykona? jednozna?né priradenie ku konkrétnej nezdanite?nej transakcii na výstupe. V takomto prípade už neostáva priestor na zoh?adnenie výdavkov ako všeobecných nákladov.

V. **Návrh**

58. Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Vestre Landsret (Vrchný súd Západného Dánska, Dánsko), treba odpoveda? takto:

1. ?lánok 9 ods. 1 smernice 2006/112/ES sa má vyklada? v tom zmysle, že do rámca ekonomickej ?innosti pod?a tohto ustanovenia patria okrem prípravných úkonov pred ich za?atím aj úkony vedúce k ich ukon?eniu. Z tohto dôvodu sa prevod podielov v poddcérskej spolo?nosti, ktorý vedie k ukon?eniu pred tým vykonávanej zdanite?nej ?innosti, konkrétne k ukon?eniu zapájania sa do riadenia tejto spolo?nosti na ú?ely uskuto??ovania zdanite?ných transakcií, považuje za ekonomickú ?innos? pod?a ?lánku 9 ods. 1 smernice 2006/112.

2. ?lánok 168 smernice 2006/112 sa má vyklada? v tom zmysle, že holdingová spolo?nos? si nemôže uplatni? právo na odpo?ítanie dane v súvislosti s poradenskými službami podliehajúcimi DPH, ktoré využila pred plánovaným prevodom podielov v poddcérskej spolo?nosti, ak existuje priama a bezprostredná súvislos? medzi týmito poradenskými službami a plánovanými transakciami súvisiacimi s prevodom, ktoré sú v súlade s ?lánkom 135 ods. 1 písm. f) smernice 2006/112 oslobodené od dane. Toto posúdenie prináleží vykona? vnútroštátnemu súdu.

1 Jazyk prednesu: nem?ina.

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 zdôrazni? najmä rozsudok z 29. októbra 2009, AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665).

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

5 Pod?a ustálenej judikatúry ide o ekonomickú ?innos?, 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).

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).

11 Rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations (C?320/17, EU:C:2018:537, bod 35) – v tejto súvislosti je však sporné, ?i prenájom pozemku možno skuto?ne považova? za „zapojenia do riadenia“ spolo?nosti.

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).

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 posúdi? 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 ?lánok 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).

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 Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, bod 27), a z 22. októbra 2015, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

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).

37 Holdingy výlu?ne finan?nej povahy sa však pod?a judikatúry nepovažujú za zdanite?né osoby v zmysle ?lánku 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.