

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

18. července 2013(\*)

„Daž z p?ídané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – články 17 a 13, B, písm. d), bod 6 – Osvobození – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Penzijní fondy – Pojem ‚spravování zvláštních investičních fondů‘ “

Ve věci C-26/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné 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 DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

- 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 zmocněnkyněmi,
- 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. Roelsem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

### **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 část B písm. d) bod 6 a článku 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z p?ídané 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 odpočítat 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 obrátu (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 odpočte 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 původním řízení a předběžné otázky**

11 V rámci plnění zákonem uložené povinnosti vytvořila skupina PPG pro zaměstnance svých podniků důchodový systém v Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (dále jen „důchodový fond“). V souladu s nizozemskou právní úpravou je tento fond z právního a daňového hlediska odlišným subjektem od PPG. Příspěvky do důchodového systému neplatí v plném rozsahu zaměstnanci, ale PPG.

12 PPG a nizozemská vláda na jednání potvrdily, že podle nizozemského práva, které bylo v rozhodné době použitelné, si zaměstnavatelé mohli zvolit, zda takový fond založí sami, nebo své povinnosti zajistí prostřednictvím pojišťovny, které budou odvádět svoje příspěvky a která převeze odpovědnost za výplatu důchodů zaměstnancům, kteří odešli do důchodu. Neexistovala však možnost, že by si mohli zachovat podnikový důchodový systém.

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

14 PPG byla dodatečně vyměřena DPH za období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2002. Uvedený výměr 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 účastníci řízení přeli ohledně otázky, zda Inspecteur oprávněně domáhal DPH, kterou dotčená společnost odpočetla.

16 PPG na tuto otázku odpověděla záporně s tím, že náklady týkající se důchodů zaměstnanců společnosti skupiny jsou režijními náklady podniku a že DPH, která jí byla fakturována, tudíž zakládá nárok na odpočet na základě čl. 15 odst. 1 zákona. PPG dále tvrdí, že výjimka v čl. 11 odst. 1 písm. i) bod 1 se použije na služby týkající se zaměstnaneckých důchodů, které jsou jí poskytovány.

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

18 Za těchto podmínek se Gerechtshof te Leeuwarden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může osoba povinná k dani, která podle předpisů vnitrostátního penzijního práva založila samostatný penzijní fond k zajištění důchodových nároků svých zaměstnanců a bývalých zaměstnanců, kteří jsou účastníky tohoto fondu, odejít podle článku 17 šesté směrnice daň, kterou [odvedla] ze služeb, jež jí byly poskytnuty v souvislosti se zavedením důchodového systému a fungováním penzijního fondu?

2) Může být penzijní fond, který byl založen s cílem poskytovat účastníkům 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 prvním 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 související se správou a fungováním penzijního fondu.

20 Za účelem odpovědi na tuto otázku je na úvod třeba připomenout, že cílem režimu odpovědi stanoveného směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátky DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátky 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 odečet DPH odvedené na vstupu osob 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 odečet (viz rozsudky ze dne 8. března 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 odečet 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 odečet, 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 Menidjunt, 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 případech osoby povinné k dani a je zde dána přímá a bezprostřední souvislost.

27 V případě neexistence nároku na odpoutání 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 odpoutání 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 zájmy 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 článek 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 článek 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 předložением jiných

vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených ústních řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů 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.