

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 18. júla 2013 (*)

„Da? z pridanej hodnoty – Šiesta smernica 77/388/EHS – ?lánok 17 a ?lánok 13 B písm. d) bod 6 – Oslobodenia – Odpo?et dane zaplatenej na vstupe – Dôchodkové fondy – Pojem ,správa podielových fondov““

Vo veci C-26/12,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Gerechtshof te Leeuwarden (Holandsko) z 3. januára 2012 a doru?ený Súdnemu dvoru 18. januára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia J. Malenovský, U. Löhmus, M. Safjan (spravodajca) a A. Prechal,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní zo 6. februára 2013,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, v zastúpení: E. M. van Kasteren, O. L. Mobach a C. Evers, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: B. Koopman a C. Wissels, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného krá?ovstva, v zastúpení: H. Walker, O. Thomas a L. Christie, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 18. apríla 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 13 B písm. d) bodu 6 a ?lánku 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ?lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný

základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (ďalej len „PPG“) a Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (ďalej len „Inspecteur“) vo veci daňového výmeru týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za obdobie od 1. januára 2001 do 31. decembra 2002.

Právny rámec

Právo Únie

3 Ďalšie články 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚zdaniteľná osoba‘ predstavuje osobu, ktorá nezávisle na ľubovoľnom mieste vykonáva hospodársku činnosť bližšie určenú v odseku 2, odhliadajúc od účelu a výsledkov tejto činnosti.

2. Hospodárske činnosti spomínané v odseku 1 predstavujú všetky činnosti výrobcov, obchodníkov a osôb poskytujúcich služby, vrátane banských a poľnohospodárskych činností a činností jednotlivých profesií. Aj využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely nadobúdania zisku z nich na nepretržitom základe sa bude tiež považovať za hospodársku činnosť.“

4 Podľa článku 6 ods. 4 tejto smernice:

„Ak zdaniteľná osoba koná vo svojom vlastnom mene, ale v prospech inej strany zúčastnenej na poskytovaní služieb, bude sa predpokladať, že sama obdržala aj poskytla tieto služby.“

5 Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) uvedenej smernice je zdaniteľným základom pre tieto dodávky tovaru všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, zákazníka alebo tretej strany.

6 Článok 13 B šiestej smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločnosti, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

a) poisťné plnenia a plnenia poisťovní poisťujúcich [poisťné a zaisťovacie činnosti – *neoficiálny preklad*] vrátane s nimi súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi,

...

d) nasledujúce plnenia:

...

6. riadenie zvláštnych investičných fondov [správa podielových fondov – *neoficiálny preklad*], ako ich definovali členské štáty,

...“

7 ?lánok 17 šiestej smernice stanovuje:

„1. Právo na odpo?ítanie dane vzniká v ?ase vyrubenia odpo?ítate?nej dane.

2. Pokia? sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho zdanite?ných plnení, da?ovník má právo odpo?íta? nasledovné položky z dane, ktorú má zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty, splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má doda? iný da?ovník,

b) ...

...

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby da?ovníka obe plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3 [V prípade tovarov a služieb, ktoré zdanite?ná osoba používa sú?asne na uskuto??ovanie plnení uvedených v odsekoch 2 a 3 – *neoficiálny preklad*], kde ide o odpo?ítate?nú da? z pridanej hodnoty a pri plneniach, kde da? z pridanej hodnoty nie je odpo?ítate?ná, je povolené odráta? iba tú ?as? dane z pridanej hodnoty, ktorá sa týka prvých plnení.

...“

Holandské právo

8 ?lánok 2 zákona z roku 1968 týkajúceho sa dane z obratu (Wet op de omzetbelasting 1968, ?alej len „zákon“) stanovuje:

„Od dane splatnej za dodanie tovarov a služieb sa odpo?ítava da? splatná za dodanie tovarov a poskytnutie služieb podnikate?ovi, ním vykonané nadobúdanie tovarov v rámci Spolo?enstva, ako aj dovozy tovarov ur?ených pre neho.“

9 Pod?a ?lánku 11 zákona:

„1. Za podmienok stanovených všeobecným správny m opatrením sa od dane oslobodia:

...

i) tieto... služby:

...

3. správa majetku, ktorý investí?ný [podielový – *neoficiálny preklad*] fond a kapitálová investí?ná spoločnosť zhromaždili na ú?ely spoločných investícií;

...“

10 ?lánok 15 zákona stanovuje:

„1. Da? uvedená v ?lánku 2, ktorú hospodársky subjekt odpo?íta, je:

a) da?, ktorá mu bola vyú?tovaná na základe faktúry vystavenej pod?a uplatnite?ných pravidiel po?as príslušného zda?ovacieho obdobia inými podnikate?mi za tovary a služby, ktoré mu boli poskytnuté;

...

c) dať splatná za zdaňovacie obdobie:

...

za dodania tovarov a poskytovanie služieb podnikateľovi;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 PPG si splnila zákonnú povinnosť a zaviedla pre zamestnancov svojich podnikov systém starobného dôchodku v Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (ale len „dôchodkový fond“). Podľa holandskej právnej úpravy je tento dôchodkový fond z právneho a daňového hľadiska oddelený od spoločnosti PPG. Príspevky do dôchodkového systému neplatia zamestnanci, ale PPG, a to v plnej výške.

12 Ako na pojednávaní potvrdili PPG a holandská vláda, zamestnávateľia si podľa holandskej právnej úpravy uplatnenej v relevantnom období mohli vybrať medzi tým, či takýto fond zriadia sami, alebo či výkon tejto povinnosti zveria poisťovní, do ktorej by platili svoje príspevky a ktorá by po odchode zamestnancov do dôchodku zodpovedala za vyplácanie dôchodkov. Neexistovala však možnosť umožňujúca zachovať podnikový dôchodkový systém.

13 Dcérska spoločnosť spoločnosti PPG, PPG Industries Fiber Glass BV uzavrela s poskytovateľmi služieb so sídlom v Holandsku zmluvy, ktorých predmetom je správa dôchodkov a správa majetku dôchodkového fondu. Náklady vyplývajúce z týchto zmlúv hradila táto dcérska spoločnosť a neboli prenesené na dôchodkový fond. PPG odpočítala sumu DPH vzťahujúcej sa na náklady vynaložené v rokoch 2001 a 2002, konkrétne 139 304,23 eura, ako daň na vstupe.

14 Voči spoločnosti PPG bol vydaný dodatočný platobný výmer vo veci DPH za obdobie od 1. januára 2001 do 31. decembra 2002. Inspecteur, ktorý rozhodoval o sťažnosti, potvrdil uvedený platobný výmer. Rechtbank Leeuwarden zamietol žalobu podanú proti rozhodnutiu, ktoré vydal Inspecteur. PPG podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Gerechtshof te Leeuwarden.

15 V konaní na uvedenom súde existuje spor o tom, či Inspecteur oprávnené dodatočne vymeral DPH, ktorú dotknutá osoba odpočítala.

16 PPG odpovedá na túto otázku záporne, pričom uvádza, že náklady na starobné dôchodky zúšastnených pracovníkov predstavujú všeobecné prevádzkové náklady, a teda že DPH, ktorá jej bola vyfakturovaná, zakladá podľa článku 15 ods. 1 zákona právo na odpočet dane. PPG subsidiárne tvrdí, že v prípade služieb poskytnutých dotknutej osobe v súvislosti s dôchodkami zamestnancov sa uplatňuje oslobodenie od dane podľa článku 11 ods. 1 písm. i) bodu 3 zákona.

17 Inspecteur uvádza, že spoločnosť PPG nemožno považovať za príjemcu služieb, ktoré preniesla na dôchodkový fond bez zaúčtovania protihodnoty, a preto nemá nárok na odpočet DPH, ktorá jej bola fakturovaná v tejto súvislosti. Pokiaľ ide o subsidiárnu otázku týkajúcu sa oslobodenia od DPH, Inspecteur dospel k záveru, že dôchodkové fondy nemožno považovať za „podielové fondy“.

18 Za týchto podmienok Gerechtshof te Leeuwarden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže zdaniteľná osoba, ktorá podľa vnútroštátnej právnej úpravy o dôchodkoch zriadila samostatný dôchodkový fond, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súasných a bývalých zamestnancov, ktorí sú poistencami tohto fondu, odpôta podľa článku 17 šiestej smernice da, [ktorú uhradila] za služby... realizácie dôchodkového zabezpečenia a vedenia dôchodkového fondu?

2. Má sa dôchodkový fond, ktorý bol zriadený s cieľom poskytovať s najnižšími nákladmi starobný dôchodok poistencom tohto dôchodkového fondu a do ktorého vkladajú a investujú kapitál títo poistenci alebo subjekty v ich mene, pričom dochádza k vyplácaniu výnosov, považovať za ‚podielový fond‘ v zmysle článku 13 B písm. d) bodu 6 šiestej smernice?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

19 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 17 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daovo nezávislého subjektu, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súasných a bývalých zamestnancov, má právo odpôta DPH, ktorú uhradila za služby v súvislosti so správou a fungovaním tohto fondu.

20 S cieľom odpovedať na túto otázku treba na úvod pripomenúť, že systém odpôtov stanovený šiestou smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH zaručuje neutralitu, pokiaľ ide o daové bremeno všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na úhel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto činnosti v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22. marca 2012, Klub, C-153/11, bod 35, a zo 4. októbra 2012, PIGI, C-550/11, bod 21).

21 Na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpôet DPH na vstupe a na určenie rozsahu tohto práva je v zásade potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpôet (pozri rozsudky z 8. júna 2000, Midland Bank, C-98/98, Zb. s. I-4177, bod 24, a z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 26).

22 Právo na odpôet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpôet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov tejto zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri rozsudok z 21. februára 2013, Becker, C-104/12, bod 20).

23 V oboch prípadoch je predpokladom existencie priamej a bezprostrednej súvislosti skutočnosť, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych plnení na výstupe, alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (pozri rozsudky z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, Zb. s. I-10413, bod 60; zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, bod 48, a z 30. mája 2013, X, C-651/11, bod 55).

24 Treba teda overiť, bez ohľadu na skutočnosť, že fond zriadený spoločnosťou PPG je z právneho hľadiska subjektom oddeleným od spoločnosti PPG, či existencia uvedenej súvislosti v prejednávanej veci vyplýva zo všetkých okolností týkajúcich sa predmetných transakcií.

25 V tomto ohľade je nesporné, že spoločnosť PPG vo veci samej nadobudla predmetné služby s cieľom zabezpečenia správy dôchodkov jej zamestnancov a správy majetku dôchodkového fondu zriadeného na zaručenie uvedených dôchodkov. Spoločnosť PPG si tým, že zriadila fond, splnila zákonnú povinnosť, ktorú mala ako zamestnávateľ, a pokiaľ sú výdavky vynaložené na služby prijaté spoločnosťou PPG v tomto rámci súťasťou všeobecných výdavkov, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu, sú ako také prvkami tvoriacimi cenu výrobkov spoločnosti PPG (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, bod 36).

26 Za týchto okolností sa možno domnievať, že výlučným dôvodom pre nadobudnutie služieb na vstupe sú zdaniteľné činnosti zdaniteľnej osoby a že existuje priama a bezprostredná súvislosť.

27 V prípade neexistencie práva na odpoveď dane zaplatenej na vstupe by zdaniteľná osoba z dôvodu voľby normotvorcu chránila dôchodky právnym oddelením zamestnávateľa od dôchodkového fondu, bola nielen zbavená daňovej výhody vyplývajúcej z uplatnenia systému odpovedí, ale navyše by už nebola zaručená ani neutralita DPH.

28 Toto konštatovanie nemôže vyvrátiť ani možnosť, uvedená na pojednávaní, splniť zákonnú povinnosť vytvoriť dôchodkový systém pre zamestnancov zdaniteľnej osoby inými spôsobmi než založením fondu vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu. Opačný prístup by totiž viedol k obmedzeniu slobody zdaniteľnej osoby zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania transakcií, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (pozri v tejto súvislosti rozsudok z 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Zb. s. I-13805, bod 53).

29 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 17 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu, akým je subjekt dotknutý vo veci samej, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súťažných a bývalých zamestnancov, má právo odpovedať DPH, ktorú uhradila za služby súvisiace so správou a fungovaním tohto fondu, pod podmienkou, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti vyplýva zo všetkých okolností dotknutých transakcií.

O druhej otázke

30 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 13 B písm. d) bod 6 šiestej smernice má vykladať v tom zmysle, že dôchodkový fond, ktorý bol zriadený s cieľom poskytovať s ňo najnižšími nákladmi starobný dôchodok poistencom tohto dôchodkového fondu a do ktorého vkladajú a investujú kapitál títo poistenci alebo subjekty v ich mene, pričom dochádza k vyplácaniu výnosov, možno považovať za „podielový fond“ v zmysle tohto ustanovenia.

31 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na druhú otázku je potrebné odpovedať iba v prípade zápornej odpovede na prvú otázku. Okrem toho je táto druhá otázka v podstate identická s otázkou, na ktorú Súdny dvor odpovedal vo svojom rozsudku zo 7. marca 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees a i. (C-424/11).

32 Za týchto podmienok nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 17 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá zriadila dôchodkový fond vo forme právne a daňovo oddeleného subjektu, akým je subjekt dotknutý vo veci samej, aby zabezpečila starobný dôchodok pre svojich súasných a bývalých zamestnancov, má právo odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorú uhradila za služby súvisiace so správou a fungovaním tohto fondu, pod podmienkou, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti vyplýva zo všetkých okolností dotknutých transakcií.

Podpisy

* Jazyk konania: holandský.