Downloaded via the EU tax law app / web

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

8. zá?í 2022 (*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Da? z p?idané hodnoty (DPH) – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 2 odst. 1, ?l. 9 odst. 1, ?lánek 167 a ?l. 168 písm. a) – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Pojem ‚osoba povinná k dani' – Holdingová spole?nost – Výdaje spojené s nepen?žitým p?íplatkem spole?níka dce?iným spole?nostem – Neexistence podílu výdaj? na režijních nákladech – ?innosti dce?iných spole?ností, z nichž v?tšina je osvobozená od dan?"

Ve v?ci C?98/21,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud, N?mecko) ze dne 23. zá?í 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 15. února 2021, v ?ízení

Finanzamt R

proti

W GmbH,

SOUDNÍ DV?R (sedmý senát),

ve složení J. Passer, p?edseda senátu, A. Prechal (zpravodajka), p?edsedkyn? druhého senátu, a N. Wahl, soudce,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za W GmbH M. Dietrichem a N. Pennerem, Rechtsanwälte,

– za n?meckou vládu J. Möllerem a P.-L. Krügerem, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi R. Pethkem a V. Uhrem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. b?ezna 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánku 167 a ?l. 168 písm. a) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Finanzamt R (finan?ní ú?ad R, N?mecko) a spole?ností W GmbH ve v?ci odmítnutí p?iznat spole?nosti W GmbH odpo?et dan? z p?idané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu, související s pln?ními, která této spole?nosti umožnila poskytovat jakožto p?íplatek spole?níka služby svým dce?iným spole?nostem, které samy poskytují pln?ní, z nichž v?tšina je osvobozená od DPH.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 2 odst. 1 sm?rnice o DPH stanoví:

„P?edm?tem DPH jsou tato pln?ní:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 ?lánek 9 odst. 1 této sm?rnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti.

‚Ekonomickou ?inností‘ se rozumí veškerá ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, v?etn? t?žební ?innosti, zem?d?lské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou ?innost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu z n?j.“

5 ?lánek 167 uvedené sm?rnice zní:

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

6 ?lánek 168 téže sm?rnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro ú?ely zdan?ných pln?ní osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve ?lenském stát?, v n?mž tato pln?ní uskute??uje, odpo?íst od dan?, kterou je povinna odvést, tyto ?ástky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto ?lenském stát? za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

N?mecké právo

7 Ustanovení § 2 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „UStG“), zní následovn?:

„(1) Podnikatelem je ten, kdo samostatn? vykonává ekonomickou nebo profesní ?innost. Podnik zahrnuje veškerou obchodní ?i profesní ?innost podnikatele. Obchodní ?i profesní ?inností se rozumí veškerá pravidelná ?innost vykonávaná za ú?elem získávání p?íjmu, a to i v p?ípad?, že je vykonávána bez úmyslu dosažení zisku, a v p?ípad? skupiny osob i když tato skupina vykonává ?innost pouze ve vztahu ke svým ?len?m.

(2) Ekonomickou ?i profesní ?innost není vykonávána samostatn?

1. pokud jsou fyzické osoby jednotliv? nebo spole?n? za?len?ny do podniku tak, že jsou povinny ?ídit se pokyny podnikatele,

2. pokud je právnická osoba s ohledem na všechny skute?né vztahy finan?n?, hospodá?sky a organiza?n? za?len?na do podniku ovládajícího subjektu (da?ová jednotka). Ú?inky da?ové jednotky se omezují na interní pln?ní mezi pobo?kami podniku usazenými v tuzemsku. Tyto pobo?ky se považují za jediný podnik. [...]“

8 Ustanovení § 15 UStG, nadepsané „Odpo?et dan? zaplacené na vstupu“, v odstavci 1 up?es?uje:

„Podnikatel m?že ode?íst tyto ?ástky dan? zaplacené na vstupu:

1. da? splatnou ze zákona za dodání zboží a jiná pln?ní, která byla poskytnuta jiným podnikatelem ve prosp?ch jeho podniku. [...]“

9 Ustanovení § 42 Abgabenordnung (da?ový ?ád) stanoví:

„(1) Zneužíváním právních konstrukcí nelze obcházet da?ový zákon. Pokud jsou spln?ny podmínky stanovené da?ovým ustanovením o boji proti vyhýbání se da?ovým povinnostem, ur?ují se právní d?sledky podle uvedeného ustanovení. V ostatních p?ípadech, kdy je zjišt?no zneužití ve smyslu odstavce 2, je da? splatná za stejných podmínek, za jakých je splatná v režimu právní konstrukce vhodné pro dané hospodá?ské transakce.

(2) Ke zneužívání dojde, když je vybrána nevhodná právní konstrukce, která p?iznává osob? povinné k dani nebo t?etí osob? da?ovou výhodu, kterou zákon nestanoví ve vztahu k d?sledk?m vhodné právní konstrukce. Toto pravidlo se nepoužije, jestliže osoba povinná k dani prokáže jiné než da?ové d?vody, které s ohledem na situaci posuzovanou jako celek od?vod?ují volbu této konstrukce.“

V?c v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10 ?inností spole?nosti W je nákup, správa a prodej nemovitostí, jakož i projektování, renovace a realizace stavebních projekt?.

11 V pr?b?hu roku 2013 vlastnila spole?nost W podíly ve spole?nostech X GmbH & Co KG a Y GmbH & Co KG, jejichž ?inností je výstavba nemovitostí a prodej byt?, a to p?evážn? v režimu osvobození od DPH.

12 Konkrétn? spole?nost W m?la v pr?b?hu dot?eného roku 94% podíl ve spole?nosti X, p?i?emž zbývajících 6 % m?la spole?nost Z KG.

13 Dodatkem ke spole?enské smlouv? spole?nosti X ze dne 31. ledna 2013 se spole?nosti Z a W dohodly, že poskytnou spole?nosti X p?íplatek spole?níka. Tento p?íplatek spo?íval pro spole?nost Z v zaplacení ?ástky 600 000 eur a pro spole?nost W v poskytování služeb, v pom?ru odpovídajícím jejímu podílu, a to nejmén? ve výši 9,4 milionu eur, a zdarma, a to architektonických služeb, služeb výpo?t? týkajících se statiky, plánování tepelné a zvukové izolace, dodávek energií, jakož i p?ipojení k sítím, služby generálního dodavatele, za?ízení a marketingové služby pro dv? nemovitosti, které mají být vystav?ny spole?ností X. Spole?nost W uskute?nila poskytování služeb z ?ásti pomocí vlastních zam?stnanc? nebo vlastního materiálu a z ?ásti po?ízením zboží a služeb od jiných podnik?.

14 Na základ? jiné smlouvy z téhož dne uzav?ené mezi spole?nostmi W a X bylo ujednáno, že spole?nost W poskytne spole?nosti X za úplatu služby v oblasti ú?etnictví a vedení podniku související s výstavbou obou nemovitostí uvedených v p?edchozím bod?. Tyto služby zahrnovaly p?ijímání a propoušt?ní zam?stnanc?, nákup materiálu, sestavování ro?ních ú?etních záv?rek a vyhotovení da?ových p?iznání a jejich podávání finan?ní správ?. Z poskytování t?chto služeb byly vylou?eny služby, které spole?nost W musela poskytovat jako p?íplatek spole?níka.

15 Mimoto v pr?b?hu roku 2013 m?la spole?nost W 89,64% podíl na spole?nosti Y, p?i?emž zbývající podíl m?la spole?nost P I GmbH.

16 Dodatkem ke spole?enské smlouv? spole?nosti Y uzav?eným dne 10. dubna 2013 bylo ujednáno, že spole?nosti P I a W poskytnou spole?nosti Y p?íplatek spole?níka. P?íplatek spole?nosti P I spo?íval v zaplacení ?ástky 3,5 milionu eur a p?íplatek spole?nosti W spo?íval v poskytování služeb v souvislosti s výstavbou t?etí nemovitosti, které jsou totožné povahy, jako jsou služby poskytované spole?nosti X popsané v bod? 13 tohoto rozsudku, a to zdarma a v pom?ru odpovídajícím jejímu podílu, tedy ve výši nejmén? 30,29 milionu eur. Spole?nost W poskytovala tyto služby z ?ásti pomocí vlastních zam?stnanc? nebo materiálu a z ?ásti po?ízením zboží a služeb od jiných podnik?.

17 Na základ? jiné smlouvy z téhož dne se spole?nosti W a Y dohodly, že v rámci projektu výstavby této t?etí nemovitosti poskytne spole?nost W za úplatu spole?nosti Y služby v oblasti ú?etnictví a vedení podniku obdobné službám poskytovaným spole?nosti X a popsaným v bod? 14 tohoto rozsudku.

18 Spole?nost W si ve svých da?ových p?iznáních k DPH za rok 2013 ode?etla veškerou DPH zaplacenou na vstupu z titulu dot?ených služeb. N?mecká finan?ní správa m?la za to, že p?íplatky spole?níka W ve prosp?ch spole?ností X a Y musí být kvalifikovány jako nezdanitelné ?innosti z d?vodu, že nesloužily k vytvá?ení p?íjm? ve smyslu právních p?edpis? o DPH, a tedy nejsou p?i?itatelné obchodní ?innosti spole?nosti W. ?ástky DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s t?mito ?innostmi podle ní tudíž nejsou odpo?itatelné.

19 Vzhledem k tomu, že stížnost, kterou spole?nost W podala proti tomuto odep?ení odpo?tu, byla zamítnuta, podala žalobu k Niedersächsisches Finanzgericht (finan?ní soud Spolkové zem? Dolní Sasko, N?mecko), který jí rozhodnutím ze dne 19. dubna 2018 vyhov?l. Podle tohoto soudu poskytování služeb v oblasti ú?etnictví a vedení podniku spole?ností W spole?nostem X a Y zahrnovalo p?ímé nebo nep?ímé zasahování do ?ízení t?chto spole?ností za úplatu. Vzhledem k tomuto zasahování do ?ízení prost?ednictvím služeb v oblasti ú?etnictví a vedení podniku spadá poskytování odlišných služeb odpovídající nepen?žitému p?íplatku spole?níka ve prosp?ch dce?iných spole?ností do obchodní ?innosti aktivní správy podíl?. Tato analýza vyplývá z judikatury Soudního dvora, podle níž jsou v?cná pln?ní, která sloužila ke shromaž?ování finan?ních prost?edk?, které byly vloženy do dce?iných spole?ností jakožto p?íplatky spole?ník?, sou?ástí obchodní ?innosti holdingových spole?ností. V d?sledku toho m?l uvedený soud za to, že

spole?nost W mohla ode?íst celou da? z obratu, kterou byly zatíženy služby, které poskytla spole?nostem X a Y jako sv?j p?íplatek spole?níka. Mimoto up?esnil, že nedošlo ke zneužití práva a existují jiné než da?ové d?vody, které od?vod?ují strukturu zvolenou pro dot?enou transakci.

20 Finan?ní ú?ad R podal proti tomuto rozhodnutí opravný prost?edek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud, N?mecko), na jehož podporu zejména tvrdí, že sporné služby, a sice služby spojené s p?íplatky spole?níka ve prosp?ch dce?iných spole?ností, které musí být odlišeny od služeb v oblasti ?ízení podniku a ú?etnictví za úplatu, nejsou v p?ípad? neexistence úplaty p?edm?tem sm?ny pln?ní. Mimoto tvrdil, že pln?ní uskute?n?ná spole?ností W jsou výsledkem zneužití postup? stanovených právními p?edpisy pro odpo?et DPH.

21 Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud) v rámci p?edkládacího rozhodnutí uvádí, že mezi spole?nosti W na jedné stran? a spole?nostmi X a Y na stran? druhé neexistuje da?ová jednotka ve smyslu § 2 odst. 2 UStG.

22 Mimoto má p?edkládající soud za to, že vzhledem k tomu, že spole?nost W poskytovala svým dce?iným spole?nostem za úplatu služby v oblasti ú?etnictví a ?ízení podniku a zasahovala tak do ?ízení svých dce?iných spole?ností, mohla mít navzdory svému postavení holdingové spole?nosti v zásad? nárok na plný odpo?et dan? zaplacené za pln?ní po?ízená na vstupu. V tomto ohledu p?ipomíná, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nárok na odpo?et pro osobu povinnou k dani je p?ípustný také v p?ípad?, kdy neexistuje p?ímá a bezprost?ední souvislost mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních náklad? této osoby a jsou jako takové prvky spoluur?ujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. P?edkládající soud z toho vyvozuje, že výdaje vynaložené holdingovou spole?ností, jež zasahuje do ?ízení dce?iné spole?nosti, na r?zné služby, které po?ídila v rámci majetkové ú?asti v této dce?iné spole?nosti, jsou sou?ástí režijních náklad? osoby povinné k dani a jsou jako takové prvky spoluur?ujícími cenu jejích služeb, takže v zásad? mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou ekonomickou ?inností holdingové spole?nosti.

23 P?edkládající soud si nicmén? klade otázku, zda není pro spole?nost W nemožné ode?íst DPH zaplacenou na vstupu, nebo? nabyla pln?ní na vstupu za ú?elem jejich vložení do dce?iných spole?ností, které uskute??ují pln?ní osvobozená od dan?, takže tato pln?ní na vstupu mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s pln?ními na výstupu osvobozenými od dan?.

24 Zaprvé si tak p?edkládající soud klade otázku, zda lze pln?ní na vstupu, která spole?nost W postoupila spole?nosti X a Y z titulu p?íplatk? spole?níka, lze považovat za pln?ní po?ízená spole?ností W pro její podnik a zda náklady s nimi související jsou sou?ástí jejích režijních náklad?, tj. prvk? spoluur?ujících cenu jejích zdanitelných pln?ní na výstupu ve form? služeb v oblasti ú?etnictví a ?ízení jejích dce?iných spole?ností. Tato otázka pramení z rozsudku ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a následující), z n?hož p?edkládající soud vyvozuje, že pro ú?ely odpo?tu DPH zaplacené holdingovou spole?ností na vstupu je t?eba, aby dot?ené pln?ní m?lo p?ímý výlu?ný d?vod ve zdanitelné ekonomické ?innosti této spole?nosti, nebo aby p?edstavovalo p?ímé, trvalé a nezbytné pokra?ování této ?innosti. Vzhledem k neexistenci p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi výdaji souvisejícími s pln?ními na vstupu a zdanitelnou ekonomickou ?inností holdingové spole?nosti nemohou být tyto výdaje sou?ástí režijních náklad? spole?nosti W a nemohou být prvky spoluur?ujícímu cenu dodaného zboží nebo služeb poskytovaných spole?ností W. P?edkládající soud poukazuje rovn?ž na rozsudky ze dne 14. zá?í 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), ze dne 3. ?ervence 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Camdge (C?316/18, EU:C:2019:559), jakož i rozsudek ze dne 1. ?íjna 2020, Vos Aannemingen (C?405/19, EU:C:2020:785). A?koli se v?ci, v nichž byly vydány tyto rozsudky,

netýkají holdingových spole?ností, potvrzují, že aby byl odpo?et DPH zaplacené na vstupu možný, je nezbytná p?ímá souvislost mezi pln?ními na vstupu a zdanitelnými pln?ními doty?né spole?nosti. P?edkládající soud má p?itom v projednávaném p?ípad? za to, že pln?ní na vstupu by mohla být p?ijata nikoli pro podnik W a jeho zdanitelná pln?ní, ale pro zdanitelná pln?ní jeho dce?iných spole?ností. Tato pln?ní by tudíž m?la p?ímou a bezprost?ední souvislost s ?innostmi t?chto dce?iných spole?ností, které jsou z velké ?ásti od dan? osvobozeny.

25 Zadruhé pro p?ípad, že by bylo t?eba mít za to, že da? zaplacená za pln?ní na vstupu je p?esto odpo?itatelná, klade si p?edkládající soud otázku, zda zapojení mate?ské spole?nosti jako mezi?lánku do po?ízení pln?ní ve prosp?ch dce?iné spole?nosti pro ú?ely odpo?tu dan? zaplacené na vstupu, na který v zásad? nemá nárok, nep?edstavuje zneužití práva. V tomto ohledu p?ipomíná, že na vnitrostátní úrovni je vylou?eno, aby mate?ská spole?nost získala svým zapojením na vstupu nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu, na který by nem?la v p?ípad? p?ímého p?ijetí pln?ní nárok. Mechanismus v projednávaném p?ípad? je p?itom z hospodá?ského hlediska stejný jako mechanismus zapojení na vstupu, takže m?že p?edstavovat takové zneužit. Mimoto má za to, že pokud by taková úprava musela být považována za nezneužívající, existovalo by riziko, že se holdingové spole?nosti budou v masovém m??ítku zapojovat do všech po?izování pln?ní osobami povinnými k dani.

26 Za t?chto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je t?eba za takových okolností, jako jsou okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení, vykládat ?l. 168 písm. a) [sm?rnice o DPH,] ve spojení s ?lánkem 167 [této sm?rnice] v tom smyslu, že ?ídící holdingová spole?nost, která poskytuje zdanitelná pln?ní na výstupu dce?iným spole?nostem, má nárok na odpo?et dan? na vstupu za pln?ní, která obdržela od t?etích subjekt? a která vkládá do dce?iných spole?ností vým?nou za podíl na celkovém zisku, a?koli služby na vstupu p?ímo a bezprost?edn? nesouvisejí s vlastními pln?ními holdingové spole?nosti, nýbrž s ?innostmi dce?iných spole?ností, které jsou (z velké ?ásti) osvobozeny od dan?, obdržená pln?ní na vstupu se nepromítají do ceny zdanitelných pln?ní (poskytovaných dce?iným spole?nostem) a nepat?í mezi režijní náklady vlastní ekonomické ?innosti holdingové spole?nosti?

2) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku: Jedná se o zneužití práva ve smyslu judikatury Soudního dvora [...], pokud je ?ídící holding ‚zapojen' do po?izování pln?ní dce?inými spole?nostmi takovým zp?sobem, že sám odebírá pln?ní, u nichž by dce?iné spole?nosti v p?ípad?, že by tato pln?ní odebraly p?ímo, nem?ly nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu, vkládá je do dce?iných spole?ností vým?nou za podíl na jejich zisku a následn? s odvoláním na své postavení ?ídící holdingové spole?nosti uplat?uje nárok na plný odpo?et dan? zaplacené z t?chto pln?ní na vstupu, nebo m?že být toto zapojení od?vodn?no jinými než da?ovými d?vody, a?koli plný odpo?et dan? zaplacené za pln?ní na vstupu je v zásad? v rozporu se strukturou systému a vedl by ke konkuren?nímu zvýhodn?ní holdingových spole?ností oproti spole?nostem s jednostup?ovým ?ízením?“

K návrhu na znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení

27 Po p?ednesení stanoviska generálního advokáta požádala spole?nost W podáním došlým soudní kancelá?i Soudního dvora dne 12. dubna 2022 o zahájení ústní ?ásti ?ízení podle ?lánku 83 jednacího ?ádu Soudního dvora. Vzhledem k tomu, že ústní ?ást ?ízení byla po p?ednesení stanoviska generálního advokáta ukon?ena, musí být tento návrh chápán tak, že sm??uje ke znovuotev?ení této ?ásti ?ízení podle tohoto ?lánku.

28 Na podporu tohoto návrhu spole?nost W v podstat? tvrdí, že generální advokát ve svém stanovisku, zejména v bodech 39 až 43 a 55 až 62, opomn?l zaujmout postoj k n?kterým

skute?nostem zasluhujícím diskusi s ú?astníky ?ízení, nebo zaujal postoj k n?kterým skute?nostem, aniž byly tyto skute?nosti s ú?astníky ?ízení prodiskutovány. Tato opomenutí a zaujaté postoje podle ní od?vod?ují konání jednání.

29 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 252 druhého pododstavce SFEU generální advokát p?edkládá ve?ejn?, zcela nestrann? a nezávisle od?vodn?ná stanoviska ve v?cech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho ú?ast. Soudní dv?r není tímto stanoviskem ani d?vody, na základ? kterých k n?mu generální advokát dosp?l, vázán (rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, bod 25 a citovaná judikatura).

30 Je rovn?ž t?eba p?ipomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jeho jednací ?ád nedávají zú?astn?ným možnost podat vyjád?ení v reakci na stanovisko p?ednesené generálním advokátem (rozsudek ze dne 25. ?íjna 2017, Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, bod 23 a citovaná judikatura). Nesouhlas zú?astn?ného se stanoviskem generálního advokáta tedy nem?že sám o sob? p?edstavovat d?vod ke znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval (rozsudky ze dne 25. ?íjna 2017, Polbud, – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, bod 24, a ze dne 29. listopadu 2017, King, C?214/16, EU:C:2017:914, bod 27 a citovaná judikatura).

31 Spole?nost W se svými argumenty snaží odpov?d?t na stanovisko generálního advokáta tím, že zpochyb?uje jeho posouzení týkající se první p?edb?žné otázky.

32 Je sice pravda, že podle ?lánku 83 jednacího ?ádu m?že Soudní dv?r kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta na?ídit znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení, zejména má-li za to, že v?c není dostate?n? objasn?na, nebo p?edložil-li n?který z ú?astník? ?ízení po ukon?ení této ?ásti ?ízení novou skute?nost, která m?že mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být v?c rozhodnuta na základ? argumentu, který nebyl mezi ú?astníky ?ízení nebo zú?astn?nými uvedenými v ?lánku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán.

33 Nicmén? všechna opomenutí a postoje napadené spole?ností W se týkají skute?ností, kterými se spole?nost W a ostatní ú?astníci ?ízení mohli zabývat v pr?b?hu písemné ?ásti ?ízení. Ve stanovisku generálního advokáta nebyla uvedena žádná doopravdy nová skute?nost.

34 V projednávané v?ci má Soudní dv?r po vyslechnutí generálního advokáta za to, že disponuje všemi poznatky nezbytnými pro zodpov?zení otázek položených p?edkládajícím soudem.

35 Z toho vyplývá, že není tedy d?vodné na?ídit znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení.

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 168 písm. a) sm?rnice o DPH, ve spojení s ?lánkem 167 této sm?rnice, musí být vykládán v tom smyslu, že holdingová spole?nost, která uskute??uje zdanitelná pln?ní na výstupu ve prosp?ch dce?iných spole?ností, má právo na odpo?et dan? na vstupu zat?žující pln?ní, která nabyla od t?etích osob, a která vkládá do dce?iných spole?ností vým?nou za podíl na celkovém zisku, pokud zaprvé pln?ní na vstupu souvisejí nikoliv p?ímo a bezprost?edn? s vlastními pln?ními holdingové spole?nosti, ale s ?innostmi dce?iných spole?ností, které jsou z velké ?ásti osvobozeny od dan?, zadruhé se tato pln?ní nepromítají do ceny zdanitelných pln?ní uskute?n?ných ve prosp?ch dce?iných spole?ností a zat?etí uvedená pln?ní nejsou sou?ástí režijních náklad? vlastní ekonomické ?innosti holdingové

spole?nosti.

37 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba rovn?ž p?ipomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora p?edstavuje nárok na odpo?et DPH upravený v ?lánku 167 a násl. sm?rnice o DPH základní zásadu spole?ného systému DPH a nem?že být v zásad? omezena. Tento nárok se váže p?ímo ke všem daním, které zatížily pln?ní uskute?n?ná na vstupu (rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, bod 24 a citovaná judikatura).

38 Cílem režimu odpo?t? je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci všech jeho ekonomických ?inností. Spole?ný systém DPH tudíž zaru?uje, že všechny ekonomické ?innosti jsou bez ohledu na cíle nebo výsledky z t?chto ?inností vyplývající, podléhají-li uvedené ?innosti v zásad? samy DPH, zdan?ny neutrálním zp?sobem (rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatura).

39 Z ?lánku 168 písm. a) sm?rnice o DPH nicmén? vyplývá, že aby bylo možné uplatnit nárok na odpo?et dan?, musí být spln?ny dv? podmínky. Zaprvé doty?ná osoba musí být „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této sm?rnice. Zadruhé musí být zboží nebo služby uplat?ované k od?vodn?ní tohoto nároku použity na výstupu osobou povinnou k dani pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. ?ervence 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, bod 23 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o první podmínku, z ?lánku 9 sm?rnice o DPH vyplývá, že se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli míst? vykonává samostatn? ekonomickou ?innost, a to bez ohledu na ú?el nebo výsledky této ?innosti. Tento ?lánek 9 mimoto up?es?uje, že pojem „ekonomická ?innost“ zahrnuje veškerou ?innost výrobc?, obchodník? a osob poskytujících služby, zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za ú?elem získávání z n?j pravidelného p?íjmu.

41 Podle ustálené judikatury pouhé nabytí a pouhé vlastnictví obchodních podíl? nejsou totiž samy o sob? ekonomickou ?inností ve smyslu sm?rnice o DPH zakládající postavení osoby povinné k dani, jelikož pouhé p?evzetí finan?ní ú?asti v jiných podnicích není využíváním majetku za ú?elem získávání pravidelného p?íjmu. Vybírání p?ípadných dividend z takového podílu nebo kapitálového zisku z jeho prodeje vyplývá totiž z pouhého vlastnictví majetku. Holdingová spole?nost, jejímž jediným cílem je nabytí podíl? v jiných spole?nostech, nemá tedy postavení osoby povinné k dani ve smyslu ?lánku 9 sm?rnice o DPH, a tudíž ani nárok na odpo?et (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. ?íjna 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, bod 16, a ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, bod 30).

42 Jinak je tomu v p?ípad? smíšených holdingových spole?ností, v nichž je ú?ast spojena s p?ímým nebo nep?ímým zasahováním do ?ízení spole?nosti, v níž došlo k p?evzetí kapitálové ú?asti. Podle ustálené judikatury je totiž takové zasahování holdingové spole?nosti do ?ízení spole?ností, v nichž došlo k p?evzetí kapitálové ú?asti, ekonomickou ?inností ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH, jestliže implikuje provád?ní pln?ní podléhajících DPH podle ?lánku 2 této sm?rnice. Soudní dv?r v tomto ohledu up?esnil, že pojem „podílení se holdingové spole?nosti na ?ízení její dce?iné spole?nosti“ musí být chápán tak, že pokrývá všechna pln?ní tvo?ící ekonomickou ?innost ve smyslu sm?rnice o DPH, která holding poskytuje ve prosp?ch své dce?iné spole?nosti, mezi n?ž pat?í, nikoliv výlu?n?, poskytování administrativních, finan?ních, obchodních a technických služeb (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. ?ervence 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt, C?108/14 a C?109/14, EU:C:2015:496, body 20 a 21 a

citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, body 31 a 32). V p?ípad? pln?ní za úplatu podléhající DPH, která jsou sou?ástí tohoto zasahování do ?ízení, je tedy smíšená holdingová spole?nost osobou povinnou k dani, která má nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu, avšak pouze v pom?rné ?ásti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, bod 32 a citovaná judikatura).

43 V projednávané v?ci ze spisu, který má Soudní dv?r k dispozici, vyplývá, že se ?innost spole?nosti W neomezovala na nabytí a držení obchodních podíl? na spole?nostech X a Y, ale že svým dv?ma dce?iným spole?nostem poskytovala za úplatu služby v oblasti ú?etnictví a ?ízení podniku, které p?edstavují ekonomickou ?innost ve smyslu sm?rnice o DPH. Spole?nost W musí být tudíž považována za osobu povinnou k dani ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH a spl?uje první z obou podmínek, reprodukovaných v bod? 39 tohoto rozsudku, pro vznik nároku na odpo?et.

44 Pokud jde o druhou z t?chto podmínek, ze zn?ní ?lánku 168 sm?rnice o DPH vyplývá, že nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu vyžaduje použití zboží a služeb po?ízených osobou povinnou k dani pro ú?ely jejích zdanitelných pln?ní.

45 Soudní dv?r v tomto ohledu up?esnil, že k tomu, aby byl osob? povinné k dani p?iznán nárok na odpo?et DPH na vstupu, je v zásad? nezbytná existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et. Nárok na odpo?et DPH, která zatížila po?ízení zboží nebo služeb na vstupu p?edpokládá, že výdaje vynaložené na takové po?ízení jsou sou?ástí prvk? spoluur?ujících cenu pln?ní zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, bod 41 a citovaná judikatura).

46 Nicmén? nárok na odpo?et dan? je p?iznán osob? povinné k dani i v p?ípad? neexistence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi konkrétním pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et, pokud jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních náklad? posledn? uvedené osoby a jsou jako takové prvky spoluur?ujícími cenu zboží, které dodává, nebo služeb, které poskytuje. Takové náklady mají totiž p?ímou a bezprost?ední souvislost s celkovou ekonomickou ?innností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, bod 42 a citovaná judikatura).

47 V prvním i druhém p?ípad? je nezbytné, aby náklady na po?ízení zboží nebo služeb na vstupu byly zahrnuty do ceny konkrétních pln?ní na výstupu nebo ceny zboží ?i služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických ?inností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. ?ervence 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, bod 27 a citovaná judikatura).

48 Pokud naproti tomu mají zboží nebo služby po?ízené osobou povinnou k dani souvislost s pln?ními osvobozenými od dan? nebo nespadají-li do rozsahu p?sobnosti DPH, nem?že dojít ani k vybrání dan? na výstupu ani k odpo?tu dan? zaplacené na vstupu (rozsudek ze dne 17. ?íjna 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, bod 29 a citovaná judikatura).

49 Soudní dv?r mimoto up?esnil, že existence souvislosti mezi pln?ními musí být posouzena s ohledem na jejich objektivní obsah. Konkrétn? je nutné zohlednit všechny okolnosti, za kterých prob?hla dot?ená pln?ní, a p?ihlédnout pouze k pln?ním, která objektivn? souvisí se zdanitelnou ?innností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ?íjna 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, bod 28 a citovaná judikatura). V tomto smyslu bylo rozhodnuto, že je t?eba zohlednit skute?né použití zboží a služeb po?ízených osobou povinnou k dani (v tomto

smyslu viz rozsudek ze dne 12. listopadu 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, bod 66) a výlu?ný d?vod doty?ného pln?ní, p?i?emž na tento d?vod musí být nahlíženo tak, že tvo?í kritérium pro ur?ení objektivního obsahu (rozsudek ze dne 8. listopadu 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatura).

50 V projednávané v?ci ze spisu, který má Soudní dv?r k dispozici, vyplývá, že spole?nost W po?ídila služby týkající se statiky, plánování tepelné a zvukové izolace, dodávek energií, jakož i p?ipojení k sítím, služby generálního dodavatele, za?ízení a marketingové služby, aby splnila své povinnosti týkající se p?íplatk? spole?níka svým dce?iným spole?nostem.

51 Aby mohla spole?nost W ode?íst DPH zaplacenou na vstupu za tyto po?ízené služby, je v souladu s judikaturou reprodukovanou v bodech 45 a 46 tohoto rozsudku na p?edkládajícím soudu, aby bu? ov??il, zda uvedené služby mají p?ímou a bezprost?ední souvislost s pln?ními této spole?nosti na výstupu, která zakládají nárok na odpo?et, nebo zda jsou sou?ástí režijních náklad? této spole?nosti, takže p?edstavují prvky spoluur?ující cenu zboží, které dodává nebo služeb, které poskytuje.

52 Pokud jde o existenci p?ímé a bezprost?ední souvislosti s pln?ními spole?nosti W na výstupu, je t?eba poznamenat, že služby po?ízené na vstupu, uvedené v bod? 50 tohoto rozsudku, nejsou využívány spole?ností W k tomu, aby mohla nabízet své služby na výstupu, a sice služby v oblasti ú?etnictví a ?ízení podniku zahrnující p?ijímání a propoušt?ní zam?stnanc?, nákup materiálu, sestavování ro?ních ú?etních záv?rek, jakož i vypracování da?ových p?iznání a jejich p?edání finan?ní správ?. Z toho vyplývá, že výdaje vynaložené spole?ností W na po?ízení služeb na vstupu nemohou být považovány za sou?ást prvk? spoluur?ujících cenu jejích služeb zdanitelných na výstupu, které zakládají nárok na odpo?et.

53 Pokud jde o otázku, zda jsou služby po?ízené spole?ností W na vstupu, uvedené v bod? 50 tohoto rozsudku, sou?ástí režijních náklad? spole?nosti W, takže p?edstavují prvky spoluur?ující cenu zboží nebo služeb, které poskytuje, a mají tedy p?ímou a bezprost?ední souvislost s její celkovou ekonomickou ?inností, je t?eba poznamenat, že tyto služby jsou p?edm?tem p?íplatk? spole?nosti W jakožto spole?níka jejích dce?iných spole?ností X a Y. Jak rovn?ž uvedl generální advokát v bod? 58 svého stanoviska, nejedná se tudíž o výdaje, které jsou nezbytné pro spole?nost W k nabytí podíl?, ale výdaje, které jsou samy o sob? p?edm?tem p?íplatku spole?níka, tedy spole?nosti W, jejím dce?iným spole?nostem. Takový p?íplatek holdingové spole?nosti ve prosp?ch jejích dce?iných spole?ností, a? už pen?žitý ?i nepen?žitý, spadá pod držení obchodních podíl?, které, jak je uvedeno v bod? 41 tohoto rozsudku, nep?edstavuje ekonomickou ?innost ve smyslu sm?rnice o DPH, a nezakládá tedy nárok na odpo?et. Výlu?ným d?vodem sporného pln?ní je p?íplatek spole?níka ze strany spole?nosti W.

54 Mimoto, je-li zohledn?no skute?né využívání služeb, které spole?nost W po?ídila, je t?eba p?ipomenout, že spole?nost W tvrdila, že tyto služby p?edstavují nepen?žitý p?íplatek spole?níka a že za tímto ú?elem je musí bezplatn? postoupit svým dce?iným spole?nostem, aby je využily pro svá pln?ní. Skute?nost, že tyto služby jsou ur?eny k využití dce?inými spole?nostmi spole?nosti W, zakládá p?ímou souvislost s pln?ními t?chto dce?iných spole?ností a potvrzuje neexistenci p?ímé a bezprost?ední souvislosti s ekonomickou ?inností spole?nosti W. Konstatování, že uvedené služby p?ímo souvisejí s ?innostmi dce?iných spole?ností, není zpochybn?no skute?ností, že byly postoupeny spole?ností W jejím dce?iným spole?nostem, jelikož je nutné zohlednit skute?né využití služeb samotných.

55 Jak bylo uvedeno v bod? 38 tohoto rozsudku, cílem systému odpo?t? je pouze zcela zbavit podnikatele zát?že DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci jeho ekonomických ?inností. Soudní dv?r tak rozhodl, že výdaje, které nesouvisí se zdanitelnými pln?ními uskute??ovanými osobou povinnou k dani, nýbrž souvisí s takovými pln?ními uskute??ovanými

t?etí osobou, nemohou zakládat nárok na odpo?et pro tuto osobu povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. ?íjna 2020, Vos Aannemingen, C?405/19, EU:C:2020:785, bod 38). Skute?nost, že posledn? uvedené posouzení bylo provedeno v kontextu v?ci, která se netýkala holdingové spole?nosti, je na rozdíl od toho, co tvrdí spole?nost W, irelevantní, jelikož odpovídá pravidlu obecn? použitelnému na nárok na odpo?et. Vzhledem k tomu, že skute?né využití služeb po?ízených spole?ností W sv?d?í o tom, že p?ímo souvisejí s pln?ními jejích dce?iných spole?ností, brání tato souvislost tomu, aby byl spole?nosti W p?iznán nárok na odpo?et dan? za tyto služby.

56 Objektivní obsah pln?ní tedy ukazuje, že neexistuje p?ímá a bezprost?ední souvislost mezi náklady na služby po?ízené spole?ností W a její ekonomickou ?inností. Tyto náklady nejsou jakožto režijní náklady sou?ástí prvk? spoluur?ujících cenu služeb spole?nosti W v oblasti vedení podniku a ú?etnictví.

57 Tento záv?r nem?že být zpochybn?n okolností uvád?nou spole?ností W, podle které pouze díky p?íplatk?m spole?ník? mohou její dce?iné spole?nosti zachovat vlastní ?innosti, a tedy pot?ebu jejích služeb v oblasti ú?etnictví a vedení podniku. Za p?edpokladu, že by tomu tak bylo, tyto okolnosti nedokládají p?ímou a bezprost?ední souvislost mezi službami, které jsou p?edm?tem t?chto p?íplatk?, a ekonomickou ?inností spole?nosti W. Cílem po?ízení služeb na vstupu bylo umožnit p?íplatek spole?níka, jenž nelze považovat za pln?ní, které má výlu?nou a p?ímou p?í?inu v ekonomické ?innosti spole?nosti W, a sice poskytování služeb jejím dce?iným spole?nostem v oblasti ú?etnictví a ?ízení podniku, které podléhají DPH.

58 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?l. 168 písm. a) sm?rnice o DPH, ve spojení s ?lánkem 167 této sm?rnice, musí být vykládán v tom smyslu, že holdingová spole?nost, která uskute??uje pln?ní zdanitelná na výstupu ve prosp?ch dce?iných spole?ností, nemá nárok na odpo?et dan? na vstupu zat?žující pln?ní, jež po?izuje od t?etích osob a která vkládá do dce?iných spole?ností vým?nou za podíl na celkovém zisku, pokud zaprvé pln?ní na vstupu nesouvisejí p?ímo a bezprost?edn? s vlastními pln?ními holdingové spole?nosti, ale s ?innostmi dce?iných spole?ností, které jsou z velké ?ásti osvobozeny od dan?, zadruhé se tato pln?ní nepromítají do ceny zdanitelných pln?ní uskute?n?ných ve prosp?ch dce?iných spole?ností a zat?etí uvedená pln?ní nejsou sou?ástí režijních náklad? vlastní ekonomické ?innosti holdingové spole?nosti.

K druhé otázce

59 Vzhledem k odpov?di na první otázku již není namíst? odpovídat na druhou otázku.

K náklad?m ?ízení

60 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (sedmý senát) rozhodl takto:

?lánek 168 písm. a) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty, ve spojení s ?lánkem 167 této sm?rnice,

musí být vykládán v tom smyslu, že

holdingová spole?nost, která uskute??uje pln?ní zdanitelná na výstupu ve prosp?ch dce?iných spole?ností, nemá nárok na odpo?et dan? na vstupu zat?žující pln?ní, jež po?izuje od t?etích osob a která vkládá do dce?iných spole?ností vým?nou za podíl na

celkovém zisku, pokud zaprvé pln?ní na vstupu nesouvisejí p?ímo a bezprost?edn? s vlastními pln?ními holdingové spole?nosti, ale s ?innostmi dce?iných spole?ností, které jsou z velké ?ásti osvobozeny od dan?, zadruhé se tato pln?ní nepromítají do ceny zdanitelných pln?ní uskute?n?ných ve prosp?ch dce?iných spole?ností a zat?etí uvedená pln?ní nejsou sou?ástí režijních náklad? vlastní ekonomické ?innosti holdingové spole?nosti.

Podpisy

*– Jednací jazyk: n?m?ina.