Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 6. září 2018 [1]

Věc C-502/17

C&D Foods Acquisition ApS
proti
Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vestre Landsret (zemský soud pro západní Dánsko, Dánsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Holdingová společnost – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Výdaje na plnění, která byla využita v souvislosti se zamýšleným prodejem podílů v dceřiné společnosti“

I. Úvod

1. Právem holdingové společnosti uplatnit nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu v souvislosti s nabytím obchodních podílů se již Soudní dvůr zabýval v řadě případů [2]. Předmětná věc se týká obrácené, dosud však ne tak často posuzované situace, kdy dochází k převodu podílů holdingovou společností [3].

2. Tato věc tak poskytuje Soudnímu dvoru příležitost, aby vyjasnil svou judikaturu k právu na odpočet DPH holdingovými společnostmi. Jde zejména také o konkretizaci předpokladů, za kterých je možné konstatovat přímou a bezprostřední souvislost s určitým zdanitelným plněním na výstupu, která se vyžaduje pro odpočet DPH.

II. Právní rámec

3. Unijní právní rámec případu tvoří směrnice 2006/112/ES (dále jen „směrnice o DPH“) [4].

4. Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Viz rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623), ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496), jakož i mé stanovisko ve věci Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

3 – V tomto případě je třeba zdůraznit zejména rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

4 – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

‚Ekonomickou činností' se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj. […]"

5. Článek 135 směrnice o DPH stanoví:

„1) Členské státy osvobodí od daně tato plnění: […]

f) činnosti včetně sjednávání, avšak vyjma řízení a správu, týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů, kromě dokladů zakládajících právní nárok na zboží a práv nebo cenných papírů uvedených v čl. 15 odst. 2; […]"

6. Podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Článek 168 této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani; […]"

7. Na úrovni vnitrostátního práva je třeba odkázat na ustanovení zákona Lovbekendtgørelse nr. 966 ze dne 14. října 2005 (zákon o DPH) použitelná v rozhodné době.

III. Skutkový stav a původní řízení

8. Dánská společnost C&D Foods je součástí mezinárodní skupiny Arovit. C&D Foods vlastnila v době rozhodné pro původní řízení 100 % podílů ve společnosti Arovit Holding, která dále vlastnila veškeré podíly společnosti Arovit Petfood. Do skupiny patří 13 dalších společností sídlících v různých evropských zemích, jejichž podíly vlastní Arovit Petfood.

9. Od roku 2007 poskytovala C&D Food své vnukovské společnosti Arovit Petfood, na základě dohody o správě různé služby v oblasti správy a služeb IT podléhající DPH, jako např. účetnictví, kontrolu a sestavování rozpočtu. Jako odměnu obdržela od Arovit Petfood částku, která odpovídala vynaloženým mzdovým nákladům navýšeným o přirážku ve výši 10 % a dánskou daň z přidané hodnoty ve výši 25 %. S ohledem na další společnosti ve skupině se role C&D Foods omezovala na držbu podílů v těchto společnostech.

10. V roce 2009 nabyl islandský peněžní ústav Kaupthing Bank skupinu Arovit, která se dostala do hospodářských potíží. Kaupthing Bank nechala auditorskými společnostmi a advokátní kanceláří Holst Advokater zpracovat analýzu možnosti restrukturalizace skupiny Arovit. Za tímto účelem uzavřela poradenské smlouvy s příslušnými auditorskými společnostmi, jejichž honoráře navýšené o daň z přidané hodnoty byly uhrazeny společností C&D Foods.

11. V rámci této analýzy byla rovněž ze strany Holst Advokater navržena nejméně jedna smlouva pro C&D Foods, jejímž předmětem byl prodej podílů držených ve společnostech Arovit Holding a Arovit Petfood společností C&D Foods nejmenovanému kupujícímu. Za tuto poradenskou službu vystavil Holst Advokater společnosti C&D Foods fakturu na příslušný honorář navýšený o daň z přidané hodnoty Na podzim roku 2009 však byly pokusy o prodej ukončeny, neboť se ukázalo, že nebylo možné najít kupce.

12. C&D Foods uplatnila nárok na odpočet DPH zaplacené spolu s honoráři Holst Advokater a auditorským společnostem. SKAT (celní a daňový úřad, Dánsko) a po podání příslušné námitky rovněž i Landsskatteret (nejvyšší dánský daňový orgán) však odepřely společnosti C&D Foods nárok na odpočet DPH. K odůvodnění uvedly, že poradenské služby nebyly poskytnuty C&D Foods, resp. že výdaje neměly potřebnou spojitost s plněními společnosti C&D Foods zdanitelnými na výstupu.

13. Proti těmto rozhodnutím podala C&D Foods žalobu, k jejímuž projednání je z důvodu jejího zásadního významu v prvním stupni příslušný Vestre Landsret (zemský soud pro západní Dánsko). Usnesením ze dne 15. srpna 2017, které bylo Soudnímu dvoru Evropské unie doručeno dne 18. srpna 2017, přerušil Vestre Landsret (zemský soud pro západní Dánsko) řízení a na základě článku 267 SFEU položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba článek 168 směrnice 2006/112/ES vykládat v tom smyslu, že holdingová společnost má za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, nárok na úplný odpočet DPH zaplacené za služby poskytnuté na vstupu v souvislosti s prověrkami ‚due-diligence' prováděnými před plánovaným, avšak neuskutečněným, převodem podílů v dceřiné společnosti, jíž tato holdingová společnost poskytuje služby v oblasti správy a IT, které jsou předmětem DPH?

2) Má na odpověď na výše uvedenou otázku vliv skutečnost, že cenu za zdanitelné služby v oblasti správy a IT, které holdingová společnost poskytuje v rámci své ekonomické činnosti, představuje pevně stanovená částka, která odpovídá výdajům holdingové společnosti na mzdy zaměstnanců navýšeným o ‚přirážku' ve výši 10 %?

3) Bez ohledu na odpověď na předchozí otázky, může existovat nárok na odpočet v případě, že jsou náklady na poradenské služby dotčené v původním řízení považovány za režijní výdaje, a pokud ano, za jakých podmínek?"

14. V písemném řízení před Soudním dvorem předložily vyjádření Dánsko a Komise.

IV. Právní posouzení

15. Podstatou tří otázek předkládajícího soudu je, zda holdingová společnost, která vykonává ekonomickou činnost, má nárok na odpočet DPH u výdajů, které byly vynaloženy v souvislosti se zamýšleným převodem podílů. Ekonomická činnost holdingové společnosti přitom spočívá právě v tom, že poskytuje služby v oblasti řízení vnukovské společnosti [5], jejíž podíly mají být prodány společně s podíly dceřiné společnosti.

A. K přípustnosti předběžných otázek

16. Nárok na odpočet daně podle článku 168 směrnice o DPH existuje tehdy, pokud osoba povinná k dani používá zboží a služby pro účely svých zdaněných plnění. Předpokladem toho je, že osoba povinná k dani je příjemcem předmětných dodání nebo služeb [6]. Nárok na odpočet daně společností C&D Foods tak přichází do úvahy jen u DPH, která byla zaplacena v souvislosti s poradenskými službami, jejichž byla sama příjemcem. Nárok na odpočet DPH společností C&D Foods ve vztahu ke službám podléhajícím DPH, jejichž příjemcem byla Kaupthing Bank, je naproti tomu již od počátku vyloučen.

5 – Podle ustálené judikatury se jedná o ekonomickou činnost, viz rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21), ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 30 a 31), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

6 – V tomto smyslu rozsudek ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 32).

17. Předkládající soud poukazuje na to, že jeho žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se netýká otázky, kdo by měl správně nést náklady za poradenské služby podléhající DPH. Vůči tomuto je však třeba namítnout, že Soudní dvůr není příslušný k zodpovězení hypotetických předběžných otázek [7]. Následující úvahy se proto vztahují jen na odpočet DPH zaplacené ve prospěch Holst Advokater, protože pouze pro tento případ z předkládacího usnesení jednoznačně vyplývá, že C&D Foods byla příjemcem poradenských služeb.

B. K věci samé

18. První předběžná otázka se vztahuje obecně na právo společnosti C&D Foods uplatnit odpočet DPH u poradenských služeb podléhajících DPH poskytnutým ze strany Holst Advokater, které byly využity v souvislosti s plánovaným prodejem podílů držených ve společnosti Arovit Petfood.

19. Druhá a třetí otázka se týkají zejména „přímé a bezprostřední souvislosti" sporných výdajů s konkrétními, resp. zamýšlenými plněními na výstupu, tj. s plněními vyplývajícími z dohody o správě uzavřené se společností Arovit Petfood, resp. ze zamýšleného prodeje podílů.

20. Vzhledem k tomu, že souvislost s ekonomickou činností je předpokladem nároku na odpočet DPH vyplývajícím z první otázky, je třeba tyto tři předběžné otázky zodpovědět společně.

21. Pochybnosti předkládajícího soudu ohledně oprávněnosti společnosti C&D Foods k odpočtu DPH se v podstatě zakládají na dvou hlediscích.

22. Zaprvé vyvstává otázka, zda zamýšlený prodej podílů je vůbec možné považovat za ekonomickou činnost, a zda tedy spadá do oblasti působnosti daně z přidané hodnoty (k tomu viz část 1.). Následně se soud táže, zda a případně za jakých okolností je možné konstatovat přímou a bezprostřední souvislost přijatých plnění s činností podléhající dani. V případě, že by plnění na vstupu přímo a bezprostředně souvisela s plněním osvobozeným od DPH, nevzniká totiž ani nárok na odpočet DPH (k tomu viz část 2.).

23. Podpůrně budu ještě zkoumat, za jakých okolností by bylo možné potvrdit souvislost s celkovou ekonomickou činností společnosti C&D Foods (k tomu viz část 3).

1. Prodej podílů držených ve společnosti Arovit Petfood jako ekonomická činnost

24. Pouhé nabytí a držení podílu ve společnosti nepředstavuje podle ustálené judikatury Soudního dvora ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH [8]. Jinak tomu je však v případě, kdy nabytí, resp. držba obchodních podílů byly uskutečněny s cílem přímého či nepřímého podílení se na řízení společnosti [9]. Jako typické podílení se na řízení společnosti představuje podle judikatury poskytování administrativních, finančních a obchodních služeb (tzv. služby v oblasti řízení) [10].

7 – Rozsudky ze dne 16. července 1992, Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, bod 23), ze dne 22. listopadu 2005, Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, body 34 a 37), a ze dne 21. prosince 2016, Tele2 Sverige a Watson a další (C-203/15 a C-698/15, EU:C:2016:970, bod 130).

8 – Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

9 – Rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 14), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 19), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20).

10 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 21), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 34), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 21).

25. Poskytování služeb v oblasti řízení je třeba považovat za ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH i v případě, jaký nastal v původním řízení, ve kterém je ještě zapojena tzv. zprostředkující holdingová společnost. Rozhodující pro zařazení jako ekonomické činnosti je dosahování plnění podléhajících DPH ze strany společnosti C&D Foods. Na to jasně poukázal nejnovější rozsudek Soudního dvora ve věci Marle Participations [11].

26. Vysvětlené zásady se podle judikatury Soudního dvora rovněž vztahují na případy převodu kapitálových účastí, jejichž prostřednictvím je opět ukončováno podílení se na řízení dceřiné společnosti podléhající DPH [12].

27. Je pravda, že prodej obchodních podílů sám o sobě též nepředstavuje ekonomickou činnost. Ukončení a zahájení ekonomické činnosti však musí být podle judikatury z důvodů fiskální neutrality posuzováno stejně [13]. Pokud nabytí podílů může být za určitých předpokladů přípravným úkonem pro ekonomickou činnost, která spadá do oblasti působnosti DPH, musí to samé platit i pro převod podílů, kterým je ukončena ekonomická činnost. V opačném případě by bylo mezi oběma těmito situacemi svévolně rozlišováno [14]. Tuto myšlenku zdůraznila i Komise ve svém písemném vyjádření.

28. Zvláště s ohledem na převod obchodních podílů dospěl Soudní dvůr ve věci SKF k závěru, že o ekonomickou činnost holdingové společnosti se jedná tehdy, když tato společnost převodem veškerých akcií, které drží v dceřiné společnosti, ukončila svou účast na této společnosti [15]. Tím byla také ukončena ekonomická činnost, která původně spočívala v poskytování služeb řízení této dceřiné společnosti [16].

29. Obdobná situace je rovněž základem původního řízení: prodejem podílů ve společnosti Arovit Holding a Arovit Petfood totiž C&D Food zamýšlela ukončit svou ekonomickou činnost, která spočívala v poskytování služeb řízení společnosti Arovit Petfood podléhajících DPH.

30. Tento závěr není zpochybněn ani tím, že výnos z prodeje podílů měl být použit k úhradě dluhů vůči novému vlastníku skupiny Kaupthing Bank, zatímco ve věci SKF se měla uskutečnit restrukturalizace skupiny. Na rozdíl od věci SKF tak již nebyla v původním řízení plánována žádná budoucí plnění podléhající DPH. Toto však není na závadu z těchto tří důvodů:

31. Zaprvé Soudní dvůr objasnil, že právo na odpočet DPH existuje i tehdy, když osoba povinná k dani poté, co využila sporné služby, již nečiní žádná další plnění, protože svou ekonomickou činnost s konečnou platností ukončila [17]. V důsledku toho nemůže platit nic jiného v situaci, kdy osoba povinná k dani použije protiplnění za svá plnění, která vedou k ukončení její ekonomické činnosti, ke splacení dluhů.

11 – Rozsudek ze dne 5. července 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, bod 35) – sporné v tomto ohledu však je, zda pronájem pozemku lze skutečně považovat za „podílení se na řízení“ společnosti.

12 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 34).

13 – Rozsudek ze dne 20. června 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, bod 33), ze dne 3. března 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128; body 22 až 24), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 19), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 34).

14 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 35), ze dne 29. dubna 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, bod 39), a ze dne 3. března 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, body 23 a 24).

15 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 33).

16 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 32).

17 – Rozsudky ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 35), ze dne 29. dubna 2004, Faxworld (C-137/02, EU:C:2004:267, bod 39), a ze dne 3. března 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, body 23 a 24).

32. Zadruhé je třeba pojem ekonomická činnost, tak jako jiné pojmy, které definují zdanitelná plnění podle směrnice o DPH, definovat objektivně [18], a proto je konečný účel sledovaný osobou povinnou k dani prostřednictvím výdajů nerozhodný [19]. Hospodářská motivace osoby povinné k dani k učinění jednání proto nemůže mít rozhodující význam.

33. Zatřetí nelze ani z rozsudku ve věci BLP Group vyvodit, že v případě plnění, která jsou použita ke splacení dluhů, má být obecně vyloučeno právo na odpočet DPH.

34. V posledně uvedeném případě převedla holdingová společnost podíly držené ve své dceřiné společnosti, které neposkytovala žádná zdanitelná plnění. BLP Group argumentovala tím, že souvislost s jejími dalšími zdanitelnými činnostmi spočívá v tom, že výnos z prodeje podílů použije ke splacení dluhů, a tím nepřímo posílí svou zbylou ekonomickou činnost. Tento argument však Soudní dvůr nepřijal. V důsledku toho tak Soudní dvůr odpočet DPH neodmítl z toho důvodu, že výnos byl použit ke splacení dluhů, ale protože neexistovala přímá a bezprostřední souvislost se zdanitelnou činností [20].

35. Z výše uvedených úvah vyplývá, že zamýšlený prodej podílů za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, tedy za účelem ukončení zdanitelné činnosti, je třeba považovat za ekonomickou činnost, čímž spadá i do oblasti působnosti DPH.

2. Přímá a bezprostřední souvislost se zdanitelnou činností?

36. Odpočet daně na vstupu může být však uplatněn jen u nákladů, které jsou v přímé a bezprostřední souvislosti [21] s plněním zdanitelným na výstupu. Podle judikatury Soudního dvora takovéto výdaje přímo a bezprostředně souvisí s určitými plněními uskutečněnými na výstupu, pokud náleží k nákladovým prvkům těchto plnění na výstupu [22]. Kromě toho lze odpočet daně uplatnit u režijních nákladů podniku, které jsou prvky spoluurčujícími cenu všech produktů podniku [23].

37. Právo na odpočet daně na vstupu naproti tomu zpravidla [24] neexistuje tehdy, pokud je dána přímá a bezprostřední souvislost s činností osvobozenou od daně [25].

38. Členské státy však nyní mají podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobodit od DPH „činnosti […] týkající se akcií, podílů na společnostech nebo sdruženích, dluhopisů a jiných cenných papírů“. Toto ustanovení bylo provedeno do vnitrostátního práva prostřednictvím čl. 13 odst. 1 bodu 11 dánského zákona o DPH.

18 – Viz rozsudky ze dne 12. ledna 2006, Optigen a další (C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16, bod 44), ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 41), a ze dne 16. prosince 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, bod 28).

19 – Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24), ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38), a ze dne 22. února 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, bod 25).

20 – Rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 27). Existenci přímé a bezprostřední souvislosti bude třeba ještě dále zkoumat, viz níže bod 36 a násl. tohoto stanoviska.

21 – Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 18 a 19), ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 20), ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57)

22 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 31), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 35), ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57), a ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28).

23 – Rozsudky ze dne 27. září 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, bod 33), ze dne 26. května 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 37), ze dne 6. září 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 37), a ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29).

24 – Určité výjimky upravuje např. článek 169 směrnice o DPH.

25 – Rozsudky ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 28), ze dne 14. září 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, bod 20), ze dne 12. února 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 28), ze dne 13. března 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 59), jakož i mé stanovisko ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, bod 37).

39. Do působnosti uvedeného předpisu unijního práva spadají podle judikatury Soudního dvora plnění, která mohou působit vznik, změnu či zánik práv a povinností účastníků právního vztahu ve vztahu k cenným papírům, ale která přesahují rámec pouhého (jednotlivého) nabytí a prodeje cenných papírů, které již nepředstavují ekonomickou činnost [26]. Jak bylo popsáno výše, týkají se tyto skutečnosti v původním řízení zamýšleného prodeje podílů ve společnosti Arovit Petfood [27].

40. V důsledku toho by bylo zamýšlené plnění dle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice o DPH osvobozeno od DPH.

41. Je proto třeba zkoumat, zda předmětné poradenské služby mají přímou a bezprostřední souvislost se zamýšleným plněním osvobozeným od daně.

42. Konkrétní plnění na výstupu nemůže být vždy odlišeno od ostatních plnění, která představují celkovou ekonomickou činnost osoby povinné k dani. Pokud tomu tak však je, pak musí být nejprve zkoumána přímá a bezprostřední souvislost s tímto určitým plněním [28]. Teprve poté je třeba zkoumat, zda předmětné výdaje jako prvek utvářející cenu plnění všech služeb přímo a bezprostředně souvisí s celkovou ekonomickou činností (tzv. režijní výdaje).

43. Při převodu podílů vychází Soudní dvůr pro účely zjišťování přímé a bezprostřední souvislosti přijatého plnění s touto transakcí z toho, zda lze vynaložené výdaje zahrnout do ceny akcií nebo podílů [29].

44. S ohledem na tyto skutečnosti má předkládající soud za to, že nelze dovodit přímý a bezprostřední souvislost se zamýšleným prodejem podílů, protože náklady na poradenství nemohly mít vliv na cenu podílů. Z tohoto důvodu se předkládající soud druhou a třetí otázkou táže přímo na okolnosti, za kterých lze uplatnit náklady na poradenské služby jako režijní výdaje.

45. Je však třeba poukázat na to, že formulace Soudního dvora, podle které vynaložené výdaje musí být zahrnuty do ceny akcií nebo podílů, neznamená, že je nezbytné skutečné zvýšení ceny, např. tím, že by ke kupní ceně musela být připočtena určitá částka.

46. To je obzvláště zřetelné na příkladu akciových společností kótovaných na burze: cena za akcii je zde totiž zpravidla určována podle aktuálního kurzu akcií, a nikoliv prostřednictvím jednání mezi prodávajícím a kupujícím. Proto je třeba formulaci Soudního dvora rozumět tak, že výdaje se musí bezprostředně projevit snížením zisku plynoucím z jedné konkrétní transakce ohledně podílů nebo akcií a nemusí se projevit na celkovém zisku podniku. Přijatá plnění musí proto úzce souviset s prodejem podílů v tom smyslu, že tato přijatá plnění představují ekonomicky nahlíženo bezprostřední nákladový prvek plánovaného plnění.

47. Kromě toho – na rozdíl od toho, co tvrdí společnost C&D Food – není souvislost s prodejem podílů osvobozeným od DPH vyloučena pouze proto, že se prodej v konečném důsledku neuskutečnil. Podobně jako v případě uznání přípravných úkonů jako ekonomické činnosti záleží totiž v těchto případech i v rámci odpočtu daně na souvislosti se zamýšlenými plněními na výstupu [30].

26 – Rozsudky ze dne 13. prosince 2001, CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, bod 33), a ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 48).

27 – Viz bod 26 tohoto stanoviska.

28 – K tomu viz mé stanovisko ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 36 a 37).

29 – Rozsudky ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 62), a ze dne 30. května 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 56).

30 – Viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27), a ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20).

48. Zdá se, že takováto souvislost, jak rovněž zdůrazňuje Komise ve svém písemném vyjádření, skutečně existuje mezi poradenskými službami poskytnutými Holst Advokater a zamýšleným prodejem podílů ve společnosti Arovit Petfood. Předmětem poradenství byl právě návrh smlouvy o prodeji podílů. Výdaje na toto poradenství se tak zdají být velmi bezprostředně spojeny se zamýšleným plněním osvobozeným od DPH.

49. Použití tohoto hlediska není ani v rozporu s rozsudkem ve věci Iberdrola, který ve vztahu k bezprostřední souvislosti stanovil velmi velkorysé kritérium. Soudní dvůr však v uvedené situaci nerozhodoval o přiřazení k určitému plnění na výstupu: jeho rozhodnutí se týkalo jen souvislosti s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani [31].

50. Je proto na předkládajícím soudu, aby při zohlednění těchto úvah určil [32], zda předmětné poradenské služby byly poskytnuty v přímé a bezprostřední souvislosti s prodejem podílů ve společnosti Arovit Petfood osvobozeným od DPH podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice od DPH. V tomto případě by společnosti C&D Foods nenáleželo právo na odpočet daně na vstupu.

3. Souvislost s celkovou ekonomickou činností

51. Pouze pro případ, a toto zdůrazňuje i Komise ve svém písemném vyjádření, že předkládající soud nebude moci konstatovat přímou a bezprostřední souvislost s plněními osvobozenými od DPH ze zamýšleného prodeje akcií, by bylo třeba zkoumat souvislost s celkovou ekonomickou činností [33].

52. Při tomto posouzení platí v podstatě stejné zásady. Pokud totiž Soudní dvůr vyžaduje rovněž ve vztahu k odpočitatelnosti režijních nákladů, aby náklady přijatých plnění byly vždy zahrnuty do ceny zboží nebo služeb, které osoba povinná k dani dodává či poskytuje [34], není tím výslovně stanoven požadavek na vyčíslení přirážky k ceně. Naopak je tímto popsána nezbytná ekonomická souvislost mezi plněními na vstupu a výstupu [35].

53. Taková souvislost však nevyžaduje skutečné zvýšení cen, ale jen to, aby určité výdaje náležely k prvkům ceny všech produktů nebo služeb osoby povinné k dani. To také zdůraznila Komise ve svém písemném vyjádření. Záleží tedy pouze na tom, zda přijatá plnění ekonomicky a objektivně souvisí se zdanitelnou činností [36], např. tak, že se od nich odvíjí výše zisku.

54. Jiné řešení by znamenalo odepření odpočtu daně na vstupu osobě povinné k dani, která nemůže nebo nechce zvýšit své ceny při zvýšených nákladech. To by zjevně porušovalo zásadu neutrality.

55. Z tohoto důvodu nevyplývá nic jiného ani u zvláštní situace v případě pevné ziskové přirážky, které se týká druhá předběžná otázka. Je pravda, že v takovém případě je vyloučeno, a k tomuto zřejmě směřuje otázka předkládajícího soudu, aby se výdaje na poradenské služby skutečně projevily v cenách, které C&D Foods účtuje za řízení společnosti. Účtována je totiž cena, která sestává ze mzdových nákladů navýšených o přirážku ve výši 10 %. To však ještě nevede k tomu, že je v každém případě vyloučena souvislost s těmito plněními. Nehledě na skutečné zvýšení cen patří totiž určité výdaje k nákladovým prvkům zboží nebo služeb, které jsou dodávány nebo poskytovány osobou povinnou k dani.

31 – Viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29).

32 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 63 a 73).

33 – K tomu viz mé stanovisko ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 36 a 37).

34 – Rozsudek ze dne 29. října 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60).

35 – K tomu viz podrobně mé stanovisko ve věci Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, body 25 až 31).

36 – Rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 29).

56. Proti úplnému odpočtu daně na vstupu jako režijních výdajů by však mohlo hovořit, že poradenství má patrně rovněž souvislost s převodem podílů držených v bezprostřední dceřiné společnosti (Arovit Holding), vůči níž působí C&D Foods jako ryzí holdingová společnost[37]. Mohlo by být proto nezbytné rozdělit odpočet daně na vstupu mezi ekonomické a neekonomické činnosti. Tímto směrem se však předběžné otázky neubírají a ani předkládací rozhodnutí neobsahuje dostatečné informace, které by umožnily podání užitečné odpovědi.

57. Je však třeba znovu připomenout, že souvislost s celkovou ekonomickou činností není ani tak podstatná, když je možné provést jednoznačné přiřazení k určitému plnění na výstupu osvobozenému od DPH. V tomto případě nezůstává žádný prostor pro zohlednění režijních výdajů.

V. Závěry

58. Z výše uvedených úvah vyplývá, že na předběžné otázky Vestre Landsret (zemský soud pro západní Dánsko, Dánsko) je třeba odpovědět následovně:

„1) Článek 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES musí být vykládán v tom smyslu, že k ekonomické činnosti ve smyslu tohoto předpisu patří kromě přípravných úkonů vedoucích k zahájení této činnosti také úkony, které vedou k jejímu ukončení. Z tohoto důvodu představuje převod podílů držených ve vnukovské společnosti, jímž je ukončena dříve vykonávaná zdanitelná činnost, a to podílení se na správě této společnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

2) Článek 168 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že holdingová společnost nemůže uplatňovat odpočet daně na vstupu ohledně poradenských služeb podléhajících DPH, které byly využity před plánovaným převodem podílů držených ve vnukovské společnosti, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi těmito poradenskými službami a plánovanými plněními souvisejícími s prodejem podílů, která jsou podle čl. 135 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 osvobozena od daně. Toto posouzení musí provést vnitrostátní soud.“

37 – Čistě finanční holdingové společnosti však nemají být podle judikatury považovány za osoby povinné k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, viz rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, bod 17), ze dne 14. listopadu 2000, Floridienne a Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, bod 17), a ze dne 16. července 2015, Larentia + Minerva a Marenave Schiffahrt (C-108/14 a C-109/14, EU:C:2015:496, bod 20) a bod 24 tohoto stanoviska.