Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

3. července 2025*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 72 – Obvyklá cena – Článek 80 – Úprava základu daně – Mateřská společnost poskytující služby svým dceřiným společnostem v rámci jejich aktivního řízení – Určení obvyklé ceny“

Ve věci C-808/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 21. prosince 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 27. prosince 2023, v řízení

Högkullen AB

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, T. von Danwitz, místopředseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce prvního senátu, A. Kumin (zpravodaj), I. Ziemele a S. Gervasoni, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za Högkullen AB: M. Hedin a J. van der Gronden,

– za Skatteverket: A. Möller, rättslig expert,

– za Evropskou komisi: M. Björkland a P. Carlin, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. března 2025,

* Jednací jazyk: švédština.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 72 a 80 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1; oprava Úř. věst. 2007, L 335, s. 60, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Högkullen AB a Skatteverket (daňová správa, Švédsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci určení obvyklé ceny služeb poskytovaných společností Högkullen svým dceřiným společnostem v roce 2016.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 2 směrnice o DPH stanoví:

„Společný systém [daně z přidané hodnoty (DPH)] je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

[…]“

4 Článek 72 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚obvyklou cenou‘ rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

Nelze-li srovnatelné dodání zboží nebo poskytnutí služby zjistit, považují se za obvyklou cenu

1) v případě zboží částka, která není nižší než kupní cena daných věcí nebo podobných věcí, a nelze-li ji určit, nákladová cena stanovená v okamžiku dodání;

2) v případě služby částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

5 Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od

pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

6 Článek 80 odst. 1 téže směrnice stanoví:

„Za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena,

a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně podle článků 167 až 171 a 173 až 177;

[…]“

Švédské právo

7 Spor v původním řízení se *ratione temporis* řídí ustanoveními Mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon o DPH (1994:200)]. Články 72, 73 a 80 směrnice o DPH byly do švédského práva provedeny ustanoveními kapitoly 1 § 9 prvního pododstavce a kapitoly 7 § 2, § 3 a § 3a uvedeného zákona.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Společnost Högkullen je mateřská společnost skupiny pro správu nemovitostí a aktivně se podílí na řízení svých dceřiných společností. Z této pozice jim v roce 2016 poskytovala služby v oblasti řízení podniku, finanční služby, služby správy nemovitostí, investiční služby, služby v oblasti informačních technologií a služby personální správy v celkové fakturované výši přibližně 2,3 miliony švédských korun (SEK) (přibližně 204 200 EUR), na kterou byla uplatněna DPH.

9 Toto protiplnění bylo určeno za použití tzv. metody „nákladů a přirážky“ a sestávalo z částky odpovídající nákladům na nákup a na poskytování služeb společností Högkullen a ziskového rozpětí. V tomto ohledu uvedená společnost použila alokační klíč, podle něhož se určité procento nákladů na řízení a takových nákladů, jako jsou náklady na prostory, telefon, informační technologie, reprezentaci a cestovné, které nesla, považuje za náklady připadající na služby poskytované dceřiným společnostem. Naproti tomu uvedla, že měla za to, že náklady „akcionáře“, jako jsou náklady na účetní uzávěrku, náklady na audit a valnou hromadu a náklady na získávání kapitálu, nijak nesouvisejí s poskytovanými službami. Tyto náklady byly tedy vyloučeny z výpočtu uvedeného protiplnění, stejně jako náklady spojené s plánovanou novou emisí akcií a kótováním na burze.

10 Celkové náklady společnosti Högkullen v roce 2016 činily přibližně 28 milionů SEK (přibližně 2 484 000 EUR). Asi polovina této částky připadala na náklady podléhající DPH, zatímco zbytek připadal na náklady osvobozené od DPH a na další náklady nepodléhající DPH, jako jsou mzdové náklady. Uvedená společnost odečetla celou DPH na vstupu týkající se nákladů, které vynaložila a za které jí byla fakturována DPH, což zahrnovalo rovněž DPH týkající se nákladů „akcionáře“.

11 Daňová správa měla za to, že služby, které společnost Högkullen poskytla svým dceřiným společnostem, byly fakturovány za cenu nižší než obvyklou. Vzhledem k tomu, že podle uvedené správy neexistovaly srovnatelné služby volně nabízené na trhu, stanovila základ daně ve výši odpovídající celkovým nákladům vynaloženým touto společností za rok 2016.

12 Rozhodnutí daňové správy o úpravě základu daně společnosti Högkullen potvrdil ve druhém stupni Kammarrätten i Göteborg (Správní odvolací soud v Göteborgu, Švédsko) rozsudkem ze dne 3. března 2021, proti němuž podala tato společnost kasační opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), který je předkládajícím soudem.

13 Předkládající soud připomíná, že podle čl. 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH mohou být přijata opatření k zajištění, aby byla základem daně obvyklá cena, pokud mezi dotčenými osobami povinnými k dani existují organizační vazby, protiplnění je nižší než obvyklá cena a příjemce plnění není oprávněn k plnému odpočtu DPH. Zatímco první a třetí z těchto podmínek jsou v projednávané věci splněny, přetrvávají pochybnosti o tom, co je třeba rozumět pod pojmem „obvyklá cena“.

14 Účastníci řízení před uvedeným soudem mají odlišný pohled na to, zda lze čl. 72 první pododstavec směrnice o DPH použít pro účely určení obvyklé ceny služeb poskytnutých mateřskou společností jejím dceřiným společnostem. Z uvedeného ustanovení zejména vyplývá, že pojem „obvyklá cena“ se vztahuje na celkovou částku, kterou by příjemce musel zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému poskytovateli, aby si dotčené služby opatřil.

15 V tomto ohledu společnost Högkullen tvrdí, že jednotlivé služby poskytnuté mateřskou společností je třeba posuzovat každou zvlášť a odpovídající služby lze získat i na volném trhu. Daňová správa naopak tvrdí, že aktivní řízení dceřiných společností mateřskou společností představuje jedinou spojenou službu, jejíž ekvivalent mezi nezávislými subjekty na volném trhu neexistuje. Vzhledem k tomu, že se jedná o plnění vlastní skupině tvořené mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi, nemůže být jejich obvyklá cena určena v souladu s ustanoveními čl. 72 prvního pododstavce směrnice o DPH, ale musí být určena na základě ustanovení druhého pododstavce článku 72.

16 Podle předkládajícího soudu je nezbytné, aby Soudní dvůr objasnil otázku, zda lze mít podobně jako daňová správa za to, že neexistují srovnatelná plnění volně nabízená na trhu, pokud jde o dotčený druh služeb, a je tedy v souladu s články 72 a 80 směrnice o DPH, když se v tomto případě určí obvyklá cena vždy na základě alternativního pravidla uvedeného v čl. 72 druhém pododstavci této směrnice.

17 Pokud jde o tento čl. 72 druhý pododstavec, i ve vztahu k němu existují rozdíly v názorech stran sporu, který byl uvedenému soudu předložen. Podle uvedeného ustanovení se za obvyklou cenu považuje částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby. Podle společnosti Högkullen metoda nákladů a přirážky, kterou použila k výpočtu dotčeného protiplnění, vede k tomu, že protiplnění je rovno přinejmenším nákladům, které nesla, na poskytnutí služeb. Daňová správa naproti tomu tvrdí, že veškeré náklady mateřské společnosti představují náklady na poskytování služeb dceřiným společnostem.

18 Předkládající soud si tedy přeje zjistit, zda v případě, kdy jediná činnost mateřské společnosti spočívá v aktivním řízení jejích dceřiných společností a tato společnost odečetla celou DPH na vstupu vztahující se k jejím nákladům, je v souladu s články 72 a 80 směrnice o DPH závěr, že veškeré náklady uvedené společnosti, včetně nákladů akcionáře, představují náklady vynaložené toutéž společností na poskytování služeb jejím dceřiným společnostem.

19 Za těchto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je při uplatnění vnitrostátních ustanovení o úpravě základu daně slučitelné s články 72 a 80 směrnice o DPH, pokud mateřská společnost poskytuje svým dceřiným společnostem takové služby, o jaké jde v projednávané věci, považovat tyto služby vždy za jedinečné služby, jejichž obvyklou cenu nelze určit takovým srovnáním, jako je to, které je uvedeno v [čl. 72 prvním odstavci této směrnice]?

2) Je pro účely uplatnění vnitrostátních ustanovení o úpravě základu daně s články 72 a 80 směrnice o DPH slučitelný předpoklad, že celkové náklady mateřské společnosti, včetně nákladů na získávání kapitálu a nákladů akcionářů, představují náklady vynaložené touto společností na poskytování služeb jejím dceřiným společnostem, pokud jediná činnost mateřské společnosti spočívá v aktivním řízení jejích dceřiných společností a mateřská společnost uplatnila v plné výši odpočet DPH na vstupu odvedené z jejich pořízení?“

K předběžným otázkám

K první otázce

20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 72 a 80 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby služby poskytované mateřskou společností jejím dceřiným společnostem v rámci jejich aktivní správy byly daňovou správou ve všech případech považovány za jediné plnění, které vylučuje, aby obvyklá cena těchto služeb mohla být určena pomocí srovnávací metody stanovené v čl. 72 prvním pododstavci uvedené směrnice.

21 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle obecného pravidla, uvedeného v článku 73 směrnice o DPH, při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění. Jedná se tedy o protiplnění stanovené mezi stranami a skutečně obdržené osobou povinnou k dani, a nikoliv o cenu odhadnutou podle objektivních kritérií, jako je tržní hodnota nebo referenční hodnota určená daňovou správou (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin, C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 33, jakož i ze dne 25. listopadu 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 28).

22 Za účelem zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem zavádí čl. 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH výjimku z obecného pravidla stanoveného v jejím článku 73 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. listopadu 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, bod 29) neboť umožňuje mít za to, že základem daně je obvyklá cena plnění, pokud je zaprvé tímto

plněním dodání zboží nebo poskytnutí služeb osobám, s nimiž existují rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, zadruhé je protiplnění nižší než obvyklá cena a zatřetí příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně.

23 Pokud jde v projednávané věci o služby, které společnost Högkullen poskytovala svým dceřiným společnostem, je nesporné, že první a třetí podmínka pro použití čl. 80 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, uvedené v předchozím bodě, jsou splněny. Naproti tomu existují pochybnosti o uplatnění druhé podmínky týkající se „obvyklé ceny“.

24 Tento pojem je definován v čl. 72 prvním pododstavci směrnice o DPH jako „celá částka, kterou by za účelem získání dotyčné služby musel příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčnou službu přijal“.

25 Daňová správa přitom tvrdí, že za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, není v zásadě možné určit obvyklou cenu podle uvedeného čl. 72 prvního pododstavce, jelikož aktivní správa dceřiných společností mateřskou společností představuje jedinou spojenou službu, jejíž ekvivalent mezi nezávislými stranami na volném trhu neexistuje.

26 V tomto ohledu podle ustálené judikatury platí, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení toho, zda se pro účely DPH jedná o dvě či více odlišných plnění, nebo o plnění jediné (rozsudky ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 34, a ze dne 17. října 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, bod 46, jakož i citovaná judikatura).

27 Konkrétně, i když z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH vyplývá, že každé plnění je pro účely DPH třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nesmí být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH. O jediné plnění se jedná tehdy, když více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (rozsudky ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 35, a ze dne 17. října 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, bod 47, jakož i citovaná judikatura).

28 Mimoto za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (rozsudky ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 36, a ze dne 17. října 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, bod 48, jakož i citovaná judikatura).

29 Tak je tomu zejména tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění. V tomto ohledu kritériem, které je třeba zohlednit, je neexistence samostatného účelu plnění z hlediska průměrného spotřebitele. Plnění musí být tedy považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek hlavní služby

poskytovatele (rozsudky ze dne 18. dubna 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, bod 37, a ze dne 17. října 2024, Digital Charging Solutions, C-60/23, EU:C:2024:896, bod 48, jakož i citovaná judikatura).

30 V tomto kontextu skutečnost, že je fakturována jediná cena nebo že byly smluvně dohodnuty oddělené ceny, nemá rozhodující význam pro účely určení, zda existuje více oddělených a samostatných plnění, nebo jediné plnění (v tom smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, bod 31, a ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 29, jakož i citovaná judikatura).

31 V projednávané věci službami poskytovanými společností Högkullen jejím dceřiným společnostem byly služby v oblasti řízení podniku, finanční služby, služby správy nemovitostí, investiční služby, služby v oblasti informačních technologií a služby personální správy.

32 S ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 26 až 30 tohoto rozsudku přitom v zásadě nelze mít za to, že takové služby jsou tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, a tudíž jediné plnění.

33 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 43 a 44 svého stanoviska, ačkoli jsou uvedené služby poskytovány společně, má každá z nich podle všeho vlastní a identifikovatelnou povahu. Dále skutečnost, že celková cena je placena každou z dceřiných společností společnosti Högkullen za všechny služby, které jí tato společnost poskytuje, nemůže být rozhodující v otázce plnění v rámci skupiny, jelikož v opačném případě by skupina byla sama schopna ovlivnit kvalifikaci, kterou je třeba přiznat těmto službám pro účely DPH v závislosti na dohodnutých podmínkách odměňování.

34 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 72 a 80 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby služby poskytované mateřskou společností jejím dceřiným společnostem v rámci jejich aktivní správy byly daňovou správou ve všech případech považovány za jediné plnění, které vylučuje, aby obvyklá cena těchto služeb mohla být určena pomocí srovnávací metody stanovené v čl. 72 prvním pododstavci uvedené směrnice.

K druhé otázce

35 Předkládající soud prostřednictvím druhé otázky v podstatě žádá o výklad čl. 72 druhého pododstavce směrnice o DPH.

36 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato otázka vychází z předpokladu, že výklad směrnice o DPH by umožnil předpokládat, že v případě aktivní správy dceřiných společností jejich mateřskou společností neexistují srovnatelná plnění volně nabízená na trhu. V případě, že by tento předpoklad byl správný, bylo by pak třeba určit, zda je v souladu s uvedenou směrnicí, aby se v projednávaném případě obvyklá cena vždy určovala na základě jedinečné povahy dotčených služeb podle alternativního pravidla stanoveného v čl. 72 druhém pododstavci uvedené směrnice.

37 Jak přitom vyplývá z odůvodnění na podporu odpovědi na první otázku, nelze přijmout tezi, podle které služby poskytované mateřskou společností jejím dceřiným společnostem v rámci jejich aktivního řízení představují ve všech případech jediné plnění.

38 Za těchto podmínek není namístě na druhou otázku odpovídat.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Články 72 a 80 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

musí být vykládány v tom smyslu, že

brání tomu, aby služby poskytované mateřskou společností jejím dceřiným společnostem v rámci jejich aktivní správy byly daňovou správou ve všech případech považovány za jediné plnění, které vylučuje, aby obvyklá cena těchto služeb mohla být určena pomocí srovnávací metody stanovené v čl. 72 prvním pododstavci uvedené směrnice.

Podpisy