

Predmet C-98/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

15. veljače 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzhof (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

23. rujna 2020.

Tuženik i podnositelj revizije:

Finanzamt R

Tužitelj i druga stranka u revizijskom postupku:

W-GmbH

Predmet glavnog postupka

Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112 – Pravo holdinga, koji ima upravljačku funkciju i koji izvršava oporezive izlazne transakcije društvima kćerima, na odbitak PDV-a i za usluge koje prima od trećih osoba i koje ulaže u društva kćeri u zamjenu za odobrenje sudjelovanja u ukupnoj dobiti iako primljene ulazne usluge nisu izravno i trenutačno povezane s transakcijama samog holdinga, nego s djelatnostima društava kćeri koje se (uglavnom) izuzimaju od poreza – Isključivanje odbitka PDV-a zbog zlouporabe prava ili činjenice da je protivan sustavu

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

1. Treba li u okolnostima, kao što su one iz glavnog postupka, članak 168. točku (a) u vezi s člankom 167. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

- tumačiti na način da holding, koji ima upravljačku funkciju i koji izvršava oporezive izlazne usluge društvima kćerima, ima pravo na odbitak PDV-a i za usluge koje prima od trećih osoba i koje ulaže u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u ukupnoj dobiti iako primljene ulazne usluge nisu izravno i trenutačno povezane s transakcijama samog holdinga, nego s djelatnostima društava kćeri koje se (uglavnom) izuzimaju od poreza, primljene ulazne usluge nisu uključene u cijenu oporezivih transakcija (izvršenih društvima kćerima) i ne čine dio općih konstitutivnih elemenata cijene gospodarske aktivnosti samog holdinga?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: predstavlja li zlouporabu prava u smislu sudske prakse Suda Europske unije slučaj u kojem se holding koji ima upravljačku funkciju „posrednički uključuje” u usluge društava kćeri na način da sam prima usluge u pogledu kojih društva kćeri u slučaju izravnog primanja usluga nemaju pravo na odbitak PDV-a, ulaže ih u društva kćeri u zamjenu za sudjelovanje u njihovoj dobiti i nakon toga uz pozivanje na svoj položaj kao holdinga koji ima upravljačku funkciju traži potpuni odbitak PDV-a za ulazne usluge, ili se to posredničko uključivanje može opravdati neporeznim razlozima iako je potpuni odbitak PDV-a sam po sebi protivan sustavu te bi doveo do konkurentske prednosti holdinga u odnosu na jednorazinska poduzeća?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, osobito članci 2. i 167. te članak 168. točka (a)

Navedene nacionalne odredbe

Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet) (UStG)

Kratak prikaz činjenica i postupka

- 1 Tužitelj se bavi kupnjom, upravljanjem i upotrebom vlastitih nekretnina te projektiranjem, sanacijom i izradom građevinskih projekata svih vrsta. Članovi njegova društva u spornoj 2013. bile su osobe A (istodobno jedini član uprave) i B, pri čemu je svaka osoba u društvu imala 50 % udjela.
- 2 Tužitelj je kao komanditor imao udjele u društvima X-KG i Y-KG. Oba su društva gradila građevinske objekte i prodavala pojedinačne stambene jedinice, što se većim dijelom izuzimalo od poreza.
- 3 U spornoj godini u društvu X-KG udjele su imali društvo Q Verwaltungs-GmbH kao komplementar te tužitelj (s 94 % udjela) i društvo Z-KG (sa 6 % udjela) kao komanditori. Tužiteljev ulog iznosio je 940 eura, ulog društva Z-KG iznosio je

60 eura. Društvo Q Verwaltungs-GmbH nije trebalo unijeti nikakav ulog i nije imalo udio u kapitalu. To društvo ne sudjeluje u dobiti i gubicima i nema glasačkih prava. Članovi uprave društva Verwaltungs-GmbH su osobe B i C. Udjele u društvu Z-KG nemaju ni osoba A ni osoba B kao ni s njima povezane osobe.

- 4 Na datum 31. siječnja 2013. ugovoreno je da će društvo Z-KG platiti premiju u iznosu od 600 000 eura kao ulog člana društva, a tužitelj će pružiti besplatne usluge u iznosu od najmanje 9,4 milijuna eura za dva građevinska projekta društva X-KG. Tužitelj je te usluge djelomično pružio uz pomoć vlastitog osoblja, odnosno vlastitih uređaja i djelomično uz pomoć drugih poduzetnika.
- 5 Osim toga, tužitelj i društvo X-KG ugovorili su 31. siječnja 2013. da će tužitelj u vezi s dvama građevinskim projektima u budućnosti uz naknadu pružati računovodstvene i upravljačke usluge društvu X-KG.
- 6 U spornoj godini u društvu Y-KG udjele su imali društvo Q Verwaltungs-GmbH kao komplementar te tužitelj (s 89,64 % udjela) i društvo P I GmbH (s 10,36 % udjela) kao komanditori. Društvo Q Verwaltungs-GmbH nije trebalo unijeti nikakav ulog i nije imalo udio u kapitalu. To društvo ne sudjeluje u dobiti i gubicima i nema glasačkih prava. Udjele u društvu P I GmbH nemaju ni osoba A ni osoba B kao ni s njima povezane osobe.
- 7 Na datum 10. travnja 2013. ugovoreno je da će društvo P I GmbH platiti premiju u iznosu od 3,5 milijuna eura, a tužitelj će pružiti besplatne usluge u iznosu od najmanje 30,29 milijuna eura za građevinski projekt društva Y-KG. Tužitelj je te usluge djelomično pružio uz pomoć vlastitog osoblja, odnosno vlastitih uređaja i djelomično uz pomoć drugih poduzetnika.
- 8 Osim toga, tužitelj i društvo Y-KG ugovorili su 10. travnja 2013. da će tužitelj u vezi s građevinskim projektom u budućnosti uz naknadu pružati računovodstvene i upravljačke usluge društvu Y-KG.
- 9 Tužitelj je za 2013. proveo puni odbitak PDV-a za svoje ulazne usluge. Međutim, tužena porezna uprava ocijenila je da tužiteljevi ulazi članova društva u društvima X-KG i Y-KG za koje se nije platila naknada predstavljaju aktivnosti koje nisu služile ostvarivanju prihoda u smislu poreza na promet te se stoga ne mogu pripisati tužiteljevoj poslovnoj djelatnosti. Ne mogu se odbiti iznosi PDV-a, koji su izravno i trenutačno povezani s tim djelatnostima.
- 10 Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) prihvatio je tužbu koja je podnesena protiv toga. Taj sud naveo je da su davanja u naravi kao ulog člana društva dio poslovne djelatnosti. To proizlazi iz sudske prakse Suda Europske unije. Nije riječ o zlouporabi pravnih mogućnosti aranžmana. Postoje neporezni razlozi kojima se opravdava odabrani aranžman.
- 11 Porezna uprava podnijela je pred sudom koji je uputio zahtjev reviziju protiv odluke Finanzgerichta (Financijski sud).

Kratki prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

Ocjena prethodnih pitanja

- 12 Prema sudskoj praksi Suda i suda koji je uputio zahtjev, holding društvo ima pravo na odbitak PDV-a kad njegovo financijsko sudjelovanje u drugom društvu postoji uz izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvom u kojem su stečeni udjeli, u mjeri u kojoj takvo sudjelovanje podrazumijeva obavljanje transakcija koje se oporezuju PDV-om na temelju članka 2. Direktive 2006/112 poput, među ostalim, upravnih i računovodstvenih usluga (vidjeti presude Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, t. 20. i sljedeća; Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 29. i sljedeća; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, t. 32.; rješenje MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, t. 32. i sljedeća).
- 13 Tužitelj je svojim društvima kćerima X-KG i Y-KG kao izlazne usluge pružao usluge uz naknadu u obliku računovodstvenih i upravljačkih usluga. To nije sporno među sudionicima u postupku.
- 14 Stoga tužitelj sam po sebi ima pravo na potpuni odbitak PDV-a za ulazne usluge koje je primio. Pravo na odbitak priznaje se čak i kad ne postoji izravna i trenutačna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova poreznog obveznika pa su kao takvi konstitutivni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutačnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (vidjeti presude Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, t. 23.; Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, t. 31.; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 36.; Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 31.; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29.; Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, t. 26.; rješenje MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, t. 39.).
- 15 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, troškovi nastali holding društvu koje je uključeno u upravljanje društvom kćeri u vezi s različitim uslugama, do čega je došlo u okviru stjecanja udjela u tom društvu kćeri, stoga čine dio općih troškova poreznog obveznika i kao takvi su sastavni dijelovi cijene njegovih usluga. Stoga su te usluge, u načelu, izravno i trenutačno povezane s ukupnom gospodarskom aktivnošću holding društva. Pritom valja jamčiti pravo na odbitak PDV-a a da ga se ne uvjetuje kriterijem kao što je mjesto, svrha ili rezultat gospodarske aktivnosti poreznog obveznika (presuda Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 43. i sljedeća). U tom pogledu u načelu nije relevantan ni opseg gospodarske aktivnosti ni rezultat te aktivnosti.

Pokretanje postupka pred Sudom

- 16 Međutim, dvojbeno je to je li točno da tužitelj ne može odbiti PDV zato što je primio ulazne usluge kako bi ih uložio u društva kćeri i zato što su te usluge

izravno i trenutačno povezane s izlaznim transakcijama društva kćeri koje se izuzimaju od poreza.

Prvo prethodno pitanje

- 17 Postavlja se pitanje je li tužitelj ulazne usluge, koje prosljeđuje društvima X-KG i Y-KG kao ulog člana društva, primio za svoje poduzeće i čine li troškovi koji se na to odnose „opće troškove” (konstitutivne elemente cijene njegovih oporezivih izlaznih transakcija „knjigovodstvo i upravljanje poslovanjem društava kćeri”).
- 18 To pitanje proizlazi iz presude C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, t. 37. i sljedeće), u kojoj je odbijeno pravo na odbitak PDV-a. Sud je u toj presudi zaključio da nije riječ o transakciji koja se sastoji od ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi iz djelatnosti koje prelaze okvir puke prodaje dionica. Sud je na temelju toga zaključio da nije moguće odbiti PDV na usluge koje su bile sporne u tom predmetu. Time je Sud implicitno zaniijekao i to da (u slučaju nepostojanja izravne i trenutačne povezanosti) troškovi za sporne ulazne usluge čine dio općih troškova tužitelja iz tog predmeta pa su kao takvi konstitutivni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje.
- 19 Osim toga, Sud je i u presudama The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, t. 26., 27., 29., 31. i sljedeća), Vos Aannemingen, C-405/19 (EU:C:2020:785, t. 39.) i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683, t. 39.) odbio pravo na odbitak PDV-a u određenim okolnostima.
- 20 Stoga u ovom slučaju nije isključeno da prema sudskoj praksi Suda treba odbiti pravo na odbitak PDV-a. Usluge se nisu mogle primiti za tužiteljevo poduzeće i njegove oporezive transakcije, s obzirom na to da su u izravnoj i trenutačnoj vezi s djelatnostima društava kćeri koje se (uglavnom) izuzimaju od poreza. Naposljetku, tužitelj nije mogao primiti usluge za svoje poduzeće, nego za poduzeća svojih društava kćeri. Stoga su te usluge bile povezane s transakcijama društava kćeri koje se izuzimaju od poreza. Tužiteljevi troškovi za primljene usluge nisu ni konstitutivni elementi cijene za usluge koje je on pružio (knjigovodstvo i upravljanje) ili dio njegovih općih troškova, nego ih treba pripisati određenim izlaznim transakcijama društava kćeri. Oporezivi iznos transakcija društava kćeri ovisi o uplaćenim ulozima članova društva i o njihovu iznosu. Oni utječu „samo” na iznos tužiteljeve dobiti.

Drugo prethodno pitanje

- 21 Međutim, ako Sud smatra da u pogledu spornih ulaznih usluga postoji pravo na odbitak PDV-a, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu toga predstavlja li zlouporabu prava posredničko uključivanje društva majke u usluge društva kćeri, kako bi ostvarilo odbitak PDV-a na koji nema pravo.

- 22 Utvrđenje postojanja zlouporabe u smislu sudske prakse Suda zahtijeva, s jedne strane, da rezultat predmetnih radnji, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Direktive i nacionalnog zakonodavstva kojim se prenosi ta direktiva, bude ostvarenje porezne prednosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama. S druge strane, iz svih objektivnih elemenata mora proizlaziti da je traženje porezne prednosti osnovni cilj radnji o kojima je riječ (vidjeti presude Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 74. i sljedeće; Cussens i dr., C-251/16, EU:C:2017:881, t. 53. i 70.; vidjeti također presudu T Danmark i Y Denmark, C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, t. 97.).
- 23 Za ocjenu je li u tom smislu riječ o zlouporabi prava potrebna je činjenična ocjena okolnosti svakog pojedinačnog slučaja. Finanzgericht (Financijski sud) u ovom je slučaju pretpostavio da je riječ o neporeznim razlozima. Ta pretpostavka obvezuje sud koji je uputio zahtjev.
- 24 Međutim, postavlja se pitanje je li u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka riječ o slučaju u kojem zbog strukture Direktive 2006/112 i radi sprečavanja narušavanja tržišnog natjecanja (u obliku davanja prednosti holdinzima u odnosu na jednorazinska poduzeća) obično treba polaziti od zlouporabe, čak i ako se porezni obveznik poziva na (navodne) neporezne razloge.
- 25 Ako Sud smatra da takvo uređenje ne predstavlja zlouporabu prava ili ako se neporeznim razlozima koje je utvrdio Finanzgericht (Financijski sud) isključuje postojanje zlouporabe, postoji opasnost od toga da se u slučajevima u kojima društvo kći nema pravo na potpuni odbitak PDV-a holdinzi „posrednički uključuju” u njegovu ukupnu kupnju usluga na način da holding velik dio usluga pruža besplatno (što znači da ih ulaže u društvo kći). Holding u tom slučaju ostvaruje potpuni odbitak PDV-a za sve ulazne usluge iako većina tih usluga ni na koji način nije povezana s njegovim transakcijama koje su izvršene uz naknadu i ostvaruje se odbitak PDV-a, na koji u slučaju trenutnog pružanja usluga nema pravo ni društvo majka ni društvo kći.
- 26 To nije u skladu sa sustavom ni u slučaju kad je riječ o neporeznim razlozima u pogledu „posredničkog uključivanja” te bi time holdinzi ostvarili konkurentsku prednost u odnosu na jednorazinska poduzeća, kojima je odbijeno pravo na povrat PDV-a.