

**Sprawa C-98/21****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

15 lutego 2021 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Bundesfinanzhof (Niemcy)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

23 września 2020 r.

**Druga strona postępowania i strona wnosząca rewizję:**

Finanzamt R

**Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego:**

W-GmbH

**Przedmiot postępowania głównego**

VAT – Dyrektywa 2006/112 - Prawo zarządzającej spółki holdingowej, która dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym ze spółkami zależnymi, do odliczenia podatku naliczonego również w odniesieniu do usług, które nabywa ona od osób trzecich i które przekazuje ona do spółek zależnych, w zamian za udział w ogólnym zysku, nawet jeśli nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z własnymi transakcjami spółki holdingowej, lecz z (w znacznej mierze) zwolnioną z podatku działalnością spółek zależnych – Wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu nadużycia prawa lub niezgodności z systemem

**Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

## Pytania prejudycjalne

1. Czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym art. 168 lit. a) w związku z art. 167 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że zarządzająca spółka holdingowa, która dokonuje podlegających opodatkowaniu transakcji objętych podatkiem należnym ze spółkami zależnymi, jest również uprawniona do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do usług, które nabywa od osób trzecich i przekazuje do spółek zależnych w zamian za udział w ogólnym zysku, nawet jeśli nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie pozostają w bezpośrednim i ścisłym związku z własnymi transakcjami holdingu, lecz z (w znacznej mierze) zwolnioną z podatku działalnością spółek zależnych, nabyte usługi powodujące naliczenie podatku nie są wliczane do ceny podlegających opodatkowaniu usług (świadczonych na rzecz spółek zależnych) i nie stanowią ogólnych elementów cenotwórczych własnej działalności gospodarczej holdingu?
2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy „ingerencja” zarządzającej spółki holdingowej w zakup usług przez spółki zależne – w ten sposób, że zarządzająca spółka holdingowa sama nabywa usługi, w odniesieniu do których spółki zależne nie byłyby uprawnione do odliczenia podatku naliczonego, gdyby nabywały je bezpośrednio, przekazuje te usługi do spółek zależnych w zamian za udział w ich zysku, a następnie, powołując się na swoją pozycję zarządzającej spółki holdingowej, wnioskuje o pełne odliczenie z tytułu usług powodujących naliczenie podatku – stanowi nadużycie prawa w rozumieniu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czy też taka ingerencja może być uzasadniona powodami niezwiązanymi z prawem podatkowym, mimo że pełne odliczenie podatku naliczonego jest samo w sobie niezgodne z systemem i prowadziłoby do przewagi konkurencyjnej struktur holdingowych nad przedsiębiorstwami działającymi w strukturze jednopoziomowej?

## Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności jej art. 2, 167 i 168 lit. a)

## Przywołane przepisy krajowe

Umsatzsteuergesetz (Ustawa o podatku obrotowym zwana dalej „UStG”)

**Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania**

- 1 Skarżąca zajmuje się nabywaniem, zarządzaniem i komercjalizacją własnych nieruchomości, jak również projektowaniem, przebudową i wznoszeniem wszelkiego rodzaju budynków. W roku 2013, którego dotyczy spór, jej współnikami byli A (który był również jedynym członkiem zarządu) i B. Każdy z nich posiadał 50% udziałów.
- 2 Skarżąca była komandytariuszem w spółkach X-KG i Y-KG. Obie spółki wznosiły obiekty budowlane i sprzedawały poszczególne lokale mieszkalne, w przeważającej mierze była to sprzedaż zwolniona z podatku obrotowego.
- 3 W roku, którego dotyczy spór, komplementariuszem spółki X-KG była spółka Q Verwaltungs-GmbH. Skarżąca (posiadająca 94% udziałów) i Z-KG (posiadająca 6% udziałów) były komandytariuszami spółki X-KG. Wartość wkładu skarżącej wyniosła 940 EUR, a wkładu Z-KG wyniosła 60 EUR. Q Verwaltungs-GmbH nie była zobowiązana do wniesienia wkładu i nie posiada udziału kapitałowego; nie uczestniczy w zysku ani stracie ani nie ma prawa głosu. Członkami zarządu Q Verwaltungs-GmbH są B i C. Ani A, ani B, ani żadne osoby blisko z nimi związane nie mają udziałów w Z-KG.
- 4 W dniu 31 stycznia 2013 r. uzgodniono, że Z-KG zapłaci dodatkowo kwotę w wysokości 600 000 EUR tytułem wkładu współnika oraz że skarżąca wykona nieodpłatne usługi o wartości co najmniej 9,4 mln EUR na potrzeby dwóch projektów budowlanych X-KG. Skarżąca świadczyła te usługi częściowo przy pomocy własnego personelu względnie sprzętu, a częściowo posługując się innymi przedsiębiorstwami.
- 5 Ponadto, w dniu 31 stycznia 2013 r. skarżąca i X-KG uzgodniły, że w związku z realizacją tych dwóch projektów budowlanych skarżąca będzie w przyszłości świadczyła odpłatnie usługi księgowe i zarządzania na rzecz X-KG.
- 6 W roku, którego dotyczy spór, komplementariuszem spółki Y-KG była spółka Q Verwaltungs-GmbH. Skarżąca (posiadająca 89,64% udziałów) i P I GmbH (posiadająca 10,36% udziałów) były komandytariuszami spółki Y-KG. Q Verwaltungs-GmbH nie była zobowiązana do wniesienia wkładu i nie posiada udziału kapitałowego, nie uczestniczy w zysku ani stracie ani nie ma prawa głosu. Ani A, ani B, ani żadne osoby blisko z nimi związane nie mają udziałów w P I GmbH.
- 7 W dniu 10 kwietnia 2013 r. uzgodniono, że P I GmbH zapłaci dodatkowo kwotę w wysokości 3,5 mln EUR oraz że skarżąca wykona nieodpłatne usługi o wartości co najmniej 30,29 mln EUR na potrzeby projektu budowlanego Y-KG. Skarżąca świadczyła te usługi częściowo przy pomocy własnego personelu względnie sprzętu, a częściowo posługując się innymi przedsiębiorstwami.

- 8 Ponadto, w dniu 10 kwietnia 2013 r. skarżąca i Y-KG uzgodniły, że w związku z realizacją przez Y-KG tego projektu budowlanego skarżąca będzie w przyszłości świadczyła odpłatnie usługi księgowo i zarządzania na rzecz Y-KG.
- 9 Skarżąca skorzystała w roku 2013 z pełnego odliczenia z tytułu swoich usług powodujących naliczenie podatku. Pozwany Finanzamt (urząd skarbowy) uznał jednak, że nieodpłatne wkłady skarżące jako wspólnika do spółek X-KG i Y-KG są czynnościami, które nie służyły uzyskaniu przychodów w rozumieniu przepisów o podatku obrotowym i dlatego nie mogą być przypisane do działalności gospodarczej skarżące. Kwoty podatku naliczonego, które są bezpośrednio i ściśle związane z tymi działaniami, nie podlegają odliczeniu.
- 10 Finanzgericht (sąd ds. finansowych) uwzględnił skargę na tę decyzję. Stwierdził on, że wniesienie wkładów niepieniężnych jako wkładów wspólników jest dokonywane w ramach działalności gospodarczej. Wynika to z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nie doszło do nadużycia prawnych możliwości tworzenia struktur korporacyjnych. Istnieją powody niezwiązane z prawem podatkowym, które uzasadniały zastosowanie wybranej struktury.
- 11 Urząd skarbowy wniósł rewizję od orzeczenia Finanzgericht (sądu ds. finansowych) do sądu odsyłającego.

### **Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego**

#### ***Ocena pytań prejudycjalnych***

- 12 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału i sądu odsyłającego, spółka holdingowa jest uprawniona do odliczenia podatku naliczonego w sytuacji, gdy jej udziałowi finansowemu w innym przedsiębiorstwie towarzyszy bezpośrednio lub pośrednio uczestnictwo w zarządzaniu spółką, w której dokonano przejęcia udziału, o ile owo uczestnictwo oznacza wykonywanie transakcji podlegających VAT na podstawie art. 2 dyrektywy 2006/112, takich jak świadczenie usług administracyjnych i księgowych (zob. wyroki Larentia + Minerva, C 108/14 EU:C:2015:22 pkt 20 i nast., Marle Participations, C 320/17, EU:C:2018:537, pkt 29 i n.; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, pkt 32; postanowienie MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 32 i nast.).
- 13 Skarżąca świadczyła odpłatne usługi w postaci usług księgowych i zarządzania na rzecz swoich spółek zależnych X-KG i Y-KG jako usługi objęte podatkiem należnym. Jest to bezsporne między uczestnikami postępowania.
- 14 Skarżąca ma zatem sama prawo do pełnego odliczenia z tytułu otrzymanych przez nią usług powodujących naliczenie podatku. Domniemywa się istnienie prawa do odliczenia nawet w przypadku braku bezpośredniego i ściślego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia, jeśli koszty przedmiotowych usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie

stanowią elementy cenotwórcze dla dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. wyroki *Larentia + Minerva*, C 108/14, EU:C:2015:496, pkt 23; *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, pkt. 31; *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 36; *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, pkt 31; *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C 132/16, EU:C:2017:683' pkt. 29; *Vos Aannemingen*, C 405/19, EU:C:2020:785, pkt 26; postanowienie *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, pkt 39).

- 15 Tak więc zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wydatki poniesione przez spółkę holdingową uczestniczącą w zarządzaniu spółką zależną w odniesieniu do różnych usług, które nabyła w ramach nabycia udziałów lub akcji w tej spółce zależnej, stanowią część kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią element cenotwórczy jego usług. Zasadniczo zachowują one zatem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą spółki holdingowej. Należy przy tym zapewnić prawo do odliczenia VAT bez uzależnienia go od kryterium odnoszącego się, w szczególności, do miejsca, celu czy rezultatu działalności gospodarczej podatnika (wyrok *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 43 i nast.). W tym względzie zakres działalności gospodarczej lub jej wyniki są w zasadzie również nieistotne.

#### ***Wniesienie sprawy do Trybunału Sprawiedliwości***

- 16 Wątpliwe jest natomiast, czy skarżąca nie może odliczyć podatku naliczonego z tego powodu, że nabyła usługi powodujące naliczenie podatku w celu przekazania ich do spółek zależnych oraz że usługi te są bezpośrednio i ściśle związane ze zwolnionymi z podatku transakcjami spółek zależnych, które normalnie byłyby objęte podatkiem należnym.

#### ***W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego***

- 17 Wątpliwe jest, czy skarżąca uzyskała usługi powodujące naliczenie podatku, które przekazuje do spółek X-KG i Y-KG jako wkład wspólnika, na potrzeby swojej działalności i czy wydatki na nie stanowią część jej „kosztów ogólnych” (elementy cenotwórcze jej podlegających opodatkowaniu i objętych podatkiem należnym usług w zakresie „księgowości i zarządzania na rzecz spółek zależnych”).
- 18 Wątpliwość ta wynika z wyroku w sprawie *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, pkt 37 i nast.), w którym odmówiono odliczenia podatku naliczonego. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że nie występował obrót, który wynikałby z uzyskiwania w sposób stały dochodu z działalności wykraczającej poza zwykłą sprzedaż akcji. Z powyższego Trybunał wyciągnął wniosek, że VAT, który należy przypisać spornym w tym przypadku usługom powodującym naliczenie podatku nie podlega odliczeniu. Pośrednio Trybunał zaprzeczył również zatem, że (wobec braku bezpośredniego i ścisłego związku) koszty przedmiotowych usług powodujących naliczenie podatku stanowiły część

kosztów ogólnych występującej w tej sprawie skarżącej i jako takie były elementami cenotwórczymi dostarczanych towarów lub świadczonych usług.

- 19 Ponadto Trybunał odmówił również odliczenia podatku naliczonego w określonych okolicznościach w wyrokach *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, pkt 26, 27, 29, 31 i nast.), *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, pkt 39), i *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, pkt 39).
- 20 W niniejszej sprawie nie jest zatem wykluczone, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy odmówić odliczenia podatku naliczonego. Świadczenia te nie mogły być nabywane na potrzeby przedsiębiorstwa skarżącej i jej opodatkowanych transakcji, ponieważ są one bezpośrednio i ściśle związane z (w znacznej mierze) zwolnioną z VAT działalnością spółek zależnych. Skarżąca nie mogła w końcu nabywać usług na potrzeby własnego przedsiębiorstwa, lecz dla przedsiębiorstw spółek zależnych. Były one wówczas powiązane ze zwolnionymi z podatku transakcjami spółek zależnych. Wydatki skarżącej na nabyte usługi nie stanowią również elementów cenotwórczych świadczonych przez nią usług (księgowości i zarządzania) ani części jej kosztów ogólnych, lecz należy je przypisać do określonych, objętych podatkiem należnym transakcji spółek zależnych. Podstawa wyceny transakcji na rzecz spółek zależnych jest niezależna od wniesionych wkładów wspólnika i ich wysokości. Wpływają one „jedynie” na wysokość zysku przysługującego skarżącej.

*W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

- 21 Gdyby jednak Trybunał uznał, że sporne usługi powodujące naliczenie podatku uprawniają do odliczenia, sąd odsyłający ma w takim wypadku wątpliwości, czy ingerencja spółki dominującej w nabywanie usług przez spółkę zależną w celu uzyskania odliczenia podatku naliczonego, do którego spółka zależna nie jest uprawniona, nie stanowi nadużycia prawa.
- 22 Stwierdzenie praktyki stanowiącej nadużycie w rozumieniu orzecznictwa Trybunału wymaga, po pierwsze, aby rozpatrywane transakcje – pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy dyrektywy i przepisy krajowe wydane w celu transpozycji dyrektywy – skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy; po drugie, aby z szeregu obiektywnych przesłanek wynikało, że rozpatrywane transakcje mają zasadniczo na celu uzyskanie korzyści podatkowej (zob. wyroki w sprawie *Halifax i in.*, C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74 i n.; *Cussens i in.*, C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 53 i 70; zob. także wyrok *T Danmark i Y Danmark*, C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 97).
- 23 Ocena, czy doszło do tak rozumianego nadużycia prawa, wymaga faktycznej oceny okoliczności każdej konkretnej sprawy. *Finanzgericht* (sąd ds.

finansowych) przyjął w spornej sprawie, że istniały powody niezwiązane z prawem podatkowym. Sąd odsyłający jest związany tym ustaleniem.

- 24 Należy jednak wyrazić wątpliwość, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym nie występuje sytuacja, w której ze względów związanych z systematyką dyrektywy 2006/112 i w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji (w postaci uprzywilejowania struktur holdingowych w stosunku do przedsiębiorstw działających poza takimi strukturami) nie należy zazwyczaj domniemywać nadużycia, nawet jeśli podatnik powołuje się na (rzekome) powody niezwiązane z prawem podatkowym.
- 25 Gdyby Trybunał Sprawiedliwości nie uznał takiej struktury za nadużycie lub gdyby wskazane przez Finanzgericht (sąd ds. finansowych) powody niezwiązane z prawem podatkowym wykluczały istnienie nadużycia, istniałoby ryzyko, że w przypadkach, w których spółka zależna nie jest uprawniona do pełnego odliczenia podatku naliczonego, spółki holdingowe „ingerowałyby” w cały proces nabywania usług przez tą spółkę zależną w taki sposób, że spółka holdingowa świadczyłaby większość usług nieodpłatnie (= przekazywała je do spółki zależnej). Spółka holdingowa uzyskałaby wówczas pełne odliczenie podatku naliczonego w odniesieniu do wszystkich usług powodujących naliczenie podatku, chociaż większość z nich nie miała nic wspólnego z jej odpłatnymi transakcjami. Uzyskano by w ten sposób odliczenie podatku naliczonego, które przy bezpośrednim świadczeniu usług nie przysługiwałoby ani spółce dominującej ani zależnej.
- 26 Nie byłoby to zgodne z systemem, nawet jeżeli istnieją niezwiązane z prawem podatkowym powody takiej „ingerencji”, i dawałoby to spółkom holdingowym przewagę konkurencyjną nad przedsiębiorstwami działającymi w strukturze jednopoziomowej, którym odmawia się odliczenia podatku naliczonego.