

## Věc C-98/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

15. února 2021

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

23. září 2020

**Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt R

**Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

W-GmbH

**Předmět původního řízení**

Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112 – Nárok řídicího holdingu, který poskytuje zdanitelná plnění na výstupu dceřiným společnostem, na odpočet daně odvedené na vstupu i pro plnění, která obdržel od třetích subjektů a která vkládá do dceřiných společností výměnou za podíl na obecném zisku, ačkoli obdržená plnění na vstupu přímo a bezprostředně nesouvisejí s vlastními plněními holdingu, nýbrž s činnostmi dceřiných společností, které jsou (z velké části) osvobozeny od daně – Vyloučení odpočtu daně odvedené na vstupu z důvodu zneužití práva nebo rozporu se systémem

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžné otázky**

- 1) Je třeba chápat za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, čl. 168 písm. a) ve spojení s článkem 167 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty v tom smyslu, že řídicí holding, který poskytuje zdanitelná plnění na výstupu dceřiným společnostem, má nárok na odpočet daně odvedené na vstupu i pro plnění, která obdržel od třetích subjektů a která vkládá do dceřiných společností výměnou za podíl na obecném zisku, ačkoli obdržená plnění na vstupu přímo a bezprostředně nesouvisejí s vlastními plněními holdingu, nýbrž s činnostmi dceřiných společností, které jsou (z velké části) osvobozeny od daně, obdržená plnění na vstupu se nepromítají do ceny zdanitelných plnění (poskytovaných dceřiným společnostem) a nepatří mezi obecné nákladové prvky vlastní ekonomické činnosti holdingu?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Jedná se o zneužití práva ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, pokud je řídicí holding „zapojen“ do přijímání plnění dceřinými společnostmi takovým způsobem, že sám odebírá plnění, u nichž by dceřiné společnosti v případě, že by tato plnění odebraly přímo, neměly nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, vkládá je do dceřiných společností výměnou za podíl na jejich zisku a následně s odvoláním na své postavení řídicího holdingu uplatňuje nárok na plný odpočet daně odvedené z těchto plnění na vstupu, nebo může být toto zapojení odůvodněno jinými než daňovými důvody, ačkoli plný odpočet daně odvedené na vstupu je sám o sobě v rozporu se systémem a vedl by ke konkurenčnímu zvýhodnění holdingových struktur oproti jednostupňovým podnikům?

**Uvedené předpisy unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 2, 167 a 168 písm. a)

**Uvedené vnitrostátní právní předpisy**

Umsatzsteuergesetz (UStG – *zákon o dani z obratu*)

**Stručné vylíčení skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobkyně provozuje nákup, správu a prodej vlastního nemovitého majetku, jakož i projektování, renovaci a realizaci stavebních projektů všeho druhu. Jejimi společníky byli v roce 2013, který je předmětem sporu, subjekty A a B, každý ve výši 50 %, přičemž A byl zároveň jediným jednatelem společnosti.

- 2 Žalobkyně měla kapitálovou účast jako komanditista v podnicích X-KG a Y-KG. Obě společnosti realizovaly stavby a prodávaly jednotlivé bytové jednotky převážně osvobozené od daně z obratu.
- 3 V podniku X-KG měli ve sporném roce podíl Q Verwaltungs-GmbH jako komplementář, jakož i žalobkyně (s 94 % podílem) a společnost Z-KG (s 6 % podílem) jako komanditisté. Vklad žalobkyně činil 940 eur, vklad společnosti Z-KG 60 eur. Společnost Q Verwaltungs-GmbH nemusela poskytnout žádný vklad a nadržuje žádný kapitálový podíl; nemá podíl na zisku a ztrátě a nemá žádná hlasovací práva. Jednateli Q Verwaltungs-GmbH jsou B a C. Ve společnosti Z-KG nemají podíly A nebo B ani jim blízké osoby.
- 4 Dne 31. ledna 2013 bylo dohodnuto, že Z-KG uhradí částku ve výši 600 000 eur jako příspěvek společníka a žalobkyně poskytne společnosti X-KG na dva stavební projekty nezaplatněné služby ve výši alespoň 9,4 miliónu eur. Tato plnění poskytla žalobkyně zčásti pomocí vlastního personálu, respektive vlastních nástrojů, zčásti s pomocí dalších podniků.
- 5 Žalobkyně a X-KG dne 31. ledna 2013 dále dohodly, že žalobkyně v souvislosti s oběma stavebními projekty v budoucnu za úplatu poskytne společnosti X-KG služby v oblasti účetnictví a vedení podniku.
- 6 Ve společnosti Y-KG měly ve sporném roce podíl Q Verwaltungs-GmbH jako komplementář, jakož i žalobkyně (s podílem 89,64 %) a P I GmbH (s podílem 10,36 %) jako komanditisté. Společnost Q Verwaltungs-GmbH nemusela poskytovat vklad a nadržuje žádný kapitálový podíl; nemá podíl na zisku a ztrátě a nemá žádná hlasovací práva. Ve společnosti P I GmbH nemají podíly A nebo B ani jim blízké osoby.
- 7 Dne 10. dubna 2013 bylo dohodnuto, že P I GmbH uhradí částku ve výši 3,5 miliónu eur a žalobkyně poskytne na stavební projekt společnosti Y-KG nezaplatněné služby ve výši alespoň 30,29 miliónu eur. Tato plnění poskytla žalobkyně zčásti pomocí vlastního personálu, respektive vlastních nástrojů, zčásti s pomocí dalších podniků.
- 8 Žalobkyně a Y-KG dne 10. dubna 2013 dále dohodly, že žalobkyně v souvislosti se stavebním projektem společnosti Y-KG v budoucnu za úplatu poskytne této společnosti služby v oblasti účetnictví a vedení podniku.
- 9 Žalobkyně uplatnila za rok 2013 plný odpočet daně odvedené na vstupu ze svých plnění na vstupu. Žalovaný finanční úřad však považoval bezplatné příspěvky společníka ze strany žalobkyně pro společnosti X-KG a Y-KG za činnosti, které nesloužily dosažení příjmů ve smyslu právních předpisů o dani z obratu a které nebylo možné přisoudit podnikatelské činnosti žalobkyně. Částky daně odvedené na vstupu, které přímo a bezprostředně souvisely s těmito činnostmi, nejsou odpočitatelné.

- 10 Finanzgericht (finanční soud, Německo) vyhověl proti tomu podané žalobě. Uvedl, že poskytování věcných plnění jako příspěvku společníka je součástí podnikatelské činnosti. To vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie. Nejedná se o zneužití právních možností uspořádání společnosti. Existují jiné než daňové důvody, které odůvodňují zvolené uspořádání.
- 11 Finanční úřad podal proti rozhodnutí Finanzgericht opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu.

### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

#### ***Posouzení předběžných otázek***

- 12 Podle ustálené judikatury Soudního dvora a předkládajícího soudu je holdingová společnost oprávněna k odpočtu daně odvedené na vstupu, pokud je její kapitálová účast na jiném podniku spojena s přímým či nepřímým zasahováním do řízení společnosti, v níž proběhlo převzetí kapitálové účasti, pokud takové zasahování obnáší uskutečňování plnění, která podle článku 2 směrnice 2006/112 podléhají DPH, jako je mimo jiné poskytování administrativních a účetních služeb (viz rozsudky Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, bod 20 a násl.; Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 29 a násl.; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 32; usnesení MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, bod 32 a násl.).
- 13 Žalobkyně poskytla plnění za úplatu ve formě služeb v oblasti účetnictví a vedení podniku svým dceřiným společnostem X-KG a Y-KG jako plnění na výstupu. V tomto jsou strany sporu zajedno.
- 14 Žalobkyni tedy sám o sobě náleží plný odpočet daně odvedené na vstupu z plnění na vstupu, které obdržela. Nárok na odpočet daně je rovněž přiznán i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz rozsudky Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, bod 23; Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, bod 31; Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, bod 36; Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 31; Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29; Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, bod 26; usnesení MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, bod 39).
- 15 Podle ustálené judikatury tak výdaje vynaložené holdingovou společností, která se podílí na řízení dceřiné společnosti, na různé služby, které pořídila v rámci nabytí účasti v této dceřiné společnosti, jsou součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jsou jako takové prvkem spoluurčujícím ceny jejich výrobků, a v

zásadě tedy mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností holdingové společnosti. Přitom je třeba zaručit nárok na odpočet DPH bez toho, aby byl podmíněn kritériem jako je místo, účel nebo výsledek ekonomické činnosti osoby povinné k dani (rozsudek *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 43 a násl.). V tomto ohledu je rovněž rozsah ekonomické činnosti nebo její úspěch v zásadě irelevantní.

### ***K podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru***

- 16 Je však sporné, zda žalobkyně nemůže daň odvedenou na vstupu odečíst proto, že obdržela plnění na vstupu, aby je vložila do dceřiných společností, a tato plnění jsou v přímé a bezprostřední souvislosti s plněními na výstupu dceřiných společností osvobozených od daně.

### *K první předběžné otázce*

- 17 Je otázkou, zda žalobkyně získávala plnění na vstupu, která dále předává jako příspěvek společníka společnostem X-KG a Y-KG, pro svůj podnik a zda náklady na to patří k jejím „obecným nákladům“ (nákladům jejich zdanitelných plnění na výstupu „účetnictví a vedení podniku pro dceřiné společnosti“).
- 18 Tato otázka vyplývá z rozsudku *C&D Foods Acquisition*, C-502/17 (EU:C:2018:888, body 37 a násl.), ve kterém nebyl odpočet daně odvedené na vstupu povolen. V tomto rozsudku Soudní dvůr došel k závěru, že nešlo o plnění, které spočívalo v získávání pravidelného příjmu z činností, které přesahují rámec pouhého prodeje akcií. Z toho vyvodil, že DPH připadající na daná sporná plnění na vstupu není možno odečíst. Implicitně tím Soudní dvůr rovněž vyjádřil nesouhlas, že (při neexistenci přímé a bezprostřední souvislosti) náklady na sporná plnění na vstupu patřily k obecným nákladům dané žalobkyně a že – jako takové – představovaly náklady dodaného zboží, respektive poskytovaných služeb.
- 19 Krom toho v rozsudcích *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18 (EU:C:2019:559, body 26, 27, 29, 31 a násl.), *Vos Aannemingen*, C-405/19 (EU:C:2020:785, bod 39), a *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16 (EU:C:2017:683, bod 39), Soudní dvůr odepřel odpočet daně odvedené na vstupu za určitých podmínek.
- 20 Ve sporu tedy není vyloučeno, že podle judikatury Soudního dvora je třeba nárok na odpočet daně odvedené na vstupu odepřít. Plnění nemohla být přijata pro podnik žalobkyně a její zdanitelná plnění, protože mají přímou a bezprostřední souvislost s činnostmi dceřiných společností, které jsou (z velké části) osvobozeny od daně z obratu. Žalobkyně nemohla v konečném důsledku získávat plnění pro svůj vlastní podnik, nýbrž pro podniky svých dcer. Měly by pak souvislost s plněními dceřiných společností osvobozenými od daně. Náklady žalobkyně na získaná plnění nejsou ani náklady služeb, které poskytovala (účetnictví a řízení podniku) nebo částí jejích obecných nákladů, nýbrž je třeba je přičíst určitým



plněním na výstupu dceřiných společností. Vyměřovací základ plnění převedených na dceřiné společnosti je nezávislý na poskytnutých příspěvcích společníků a jejich výši. Ovlivňují „pouze“ výši zisku připadajícího žalobkyni.

*K druhé předběžné otázce*

- 21 Pokud by byl Soudní dvůr nicméně toho názoru, že sporná plnění na vstupu opravňují k odpočtu daně odvedené na vstupu, předkládající soud má pochybnosti, zda zapojení mateřské společnosti do odběru plnění dceřinou společností, aby získala odpočet daně odvedené na vstupu, který jí nenáleží, není zneužitím práva.
- 22 Pro zjištění zneužití práva ve smyslu judikatury Soudního dvora je nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož přiznání by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními; dále musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění (viz rozsudky Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a násl.; Cussens a další, C-251/16, EU:C:2017:881, body 53 a 70; viz rovněž rozsudek T Danmark a Y Denmark, C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135, bod 97).
- 23 Posouzení, zda se jedná o zneužití práva v tomto smyslu, vyžaduje skutečné vyhodnocení okolností jednotlivého případu. Ve sporu měl finanční úřad za to, že existují jiné než daňové důvody. Tím je předkládající soud vázán.
- 24 Je však otázkou, zda se za takových okolností, jakými jsou okolnosti původního řízení, jedná o situaci, ve které je třeba z důvodů systematiky směrnice 2006/112 a pro zamezení narušení hospodářské soutěže (ve formě upřednostňování struktur holdingů oproti jednostupňovým podnikům) vycházet z typického zneužití, i když se osoba povinná k dani odvolává na (údajně) jiné než daňové důvody.
- 25 Pokud by Soudní dvůr posoudil takové uspořádání nikoli jako zneužití práva nebo pokud by jiné než daňové důvody, které konstatoval Finanzgericht, vylučovaly existenci zneužití práva, existovalo by riziko, že v případech, ve kterých nemá dceřiná společnost právo na plný odpočet daně odvedené na vstupu, by byl do jejích veškerých nákupů plnění „zapojen“ holding takovým způsobem, že holding poskytne převážnou část plnění bezplatně (= vloží je do dcery). Holding by pak získal plný odpočet daně odvedené na vstupu pro všechna plnění na vstupu, ačkoli většina z nich nemá nic do činění s jeho plněními za úplatu, a dosáhl by tak odpočtu daně odvedené na vstupu, který by u přímého poskytnutí plnění neměla ani mateřská společnost ani dceřiná společnost.
- 26 To by nebylo v souladu se systémem ani tehdy, pokud by pro „zapojení“ existovaly jiné než daňové důvody a holdingům by to poskytovalo konkurenční výhodu vůči jednostupňovým podnikům, které nárok na odpočet daně odvedené na vstupu nemají.