

Věc C-808/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

27. prosince 2023

Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

21. prosince 2023

Žalobkyně:

Högekullen AB

Žalovaný:

Skatteverket

[...]

ŽALOBKYNĚ

Aktiebolaget Högekullen [...]

[...] Göteborg

ŽALOVANÝ

Skatteverket

[...]

NAPADENÝ ROZSUDEK

Rozsudek Kammarrätten i Göteborg (odvolací správní soud, Göteborg, Švédsko)
ze dne 3. března 2021 [...]

PŘEDMĚT VĚCI

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a daňová přírážka; žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Soudnímu dvoru Evropské unie

Věc byla projednána.

Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) vydává toto

USNESENÍ

V souladu s článkem 267 SFEU se Soudnímu dvoru Evropské unie předkládá žádost o rozhodnutí o předběžné otázce tak, jak je uvedena v příložené žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (příloha protokolu).

[...]

PŘÍLOHA

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU týkající se výkladu článků 72 a 80 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)

Úvod

- 1 Podstatou předběžné otázky Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) je objasnění výkladu článků 72 a 80 směrnice o DPH, pokud jde o stanovení obvyklé ceny služeb poskytnutých mateřskou společností její dceřině společností. Předběžné otázky vyvstaly ve věci týkající se výpočtu základu daně, v níž Skatteverket (švédský finanční úřad) použil vnitrostátní pravidla pro úpravu základu daně zavedená na základě článku 80 směrnice o DPH.

Relevantní ustanovení práva Evropské unie

- 2 Z článku 73 směrnice o DPH vyplývá, že základem daně je zpravidla protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.
- 3 Podle článku 80 mohou členské státy za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem přijmout opatření, aby v určitých vymezených případech základ daně odpovídal obvyklé ceně. V souladu s odst. 1 písm. a) to platí mimo jiné v případech, kdy existují organizační nebo vlastnické vazby vymezené členským státem, protiplnění je nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně.

- 4 Pojem „obvyklá cena“ je pro účely použití směrnice o DPH definován v jejím článku 72. Pokud jde o služby, první pododstavec stanoví, že „obvyklou cenou“ se rozumí 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. Nelze-li srovnatelné poskytnutí služby zjistit, považuje se za „obvyklou cenu“ podle čl. 72 druhého pododstavce částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

- 5 V účetních obdobích dotčených v projednávané věci platil mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon o dani z přidané hodnoty). Tento zákon byl nahrazen novým mervärdesskattelag (2023:200) (zákon o dani z přidané hodnoty), avšak předchozí zákon se v rozsahu, v němž je pro projednávanou věc relevantní, stále vztahuje na situace nastalé před nabytím účinnosti nového zákona. Relevantní ustanovení zákona z roku 1994 jsou uvedena níže. Nový zákon obsahuje v podstatě rovnocenná ustanovení.
- 6 Z odstavců 2 a 3 kapitoly 7 vyplývá, že základem daně je zpravidla protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.
- 7 Podle odstavce 3a kapitoly 7 je základem daně obvyklá cena tehdy, pokud je protiplnění nižší než obvyklá cena, zákazník není oprávněn k plnému odpočtu daně, poskytovatel a zákazník jsou vzájemně propojeni a osoba povinná k dani není schopna právně dostačujícím způsobem prokázat, že protiplnění odpovídá tržním podmínkám.
- 8 Kapitola 1 odst. 9 první pododstavec stanoví, že v případě služeb se obvyklou cenou rozumí celá částka, kterou by příjemce služby nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se poskytnutí služby uskutečňuje, musel v době poskytování služby a v podmínkách volné hospodářské soutěže v daném okamžiku zaplatit za takovou službu na území daného státu nezávislému poskytovateli. Podle druhého pododstavce platí, že nelze-li srovnatelné poskytnutí služby zjistit, je obvyklou cenou částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.

Skutkové okolnosti projednávané věci

- 9 Projednávaná věc se týká společnosti Aktiebolaget Högkullen, mateřské společnosti skupiny spravující nemovitosti. Správu nemovitostí vykonávají její dceřiné společnosti. V roce 2016 měla uvedená společnost 19 přímých a nepřímých dceřiných společností.

- 10 Činnosti dceřiných společností jsou částečně osvobozeny od daně, a proto tyto společnosti nemají nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu. Mateřská společnost se aktivně podílí na řízení všech dceřiných společností tím, že jim za protiplnění poskytuje různé funkce ústředí. Tato ekonomická činnost plně podléhá DPH. Mateřská společnost nevykonává žádnou jinou ekonomickou činnost a nepřiznává žádné jiné příjmy než příjmy plynoucí z poskytování služeb v rámci skupiny.
- 11 V roce 2016 poskytovala mateřská společnost svým dceřiným společnostem služby v oblasti řízení, financí, správy nemovitostí, investic, informačních technologií a personálního řízení. Mateřská společnost obdržela za tyto služby protiplnění v celkové výši přibližně 2,3 milionu SEK a z celé této částky přiznala DPH na výstupu.
- 12 Podle mateřské společnosti byla výše protiplnění stanovena na základě metody nákladů a přírážky. Společnost uvádí, že tato metoda spočívá v tom, že jako protiplnění je vyplacena částka odpovídající nákladům, které mateřská společnost vynaložila na nákup a poskytování služeb, navýšená o zisk. Podle společnosti byl použit alokační klíč, podle něhož se určité procento nákladů na řízení a takových nákladů, jako jsou náklady na prostory, telefon, informační technologie, firemní pohoštění a cestovné, považuje za náklady připadající na služby poskytované dceřiným společnostem. Společnost dále uvedla, že se domnívala, že náklady akcionářů, jako jsou náklady na účetní uzávěrku, náklady na audit a valnou hromadu a náklady na získávání kapitálu, nesouvisejí s poskytovanými službami, a proto byly tyto náklady z výpočtu protiplnění zcela vyloučeny. Uvedené náklady zahrnovaly náklady spojené s plánovanou novou emisí akcií a přijetím na burzu cenných papírů.
- 13 Vlastní náklady mateřské společnosti v témže roce činily přibližně 28 milionů SEK. Asi polovina této částky připadala na pořizovací náklady podléhající DPH, zatímco zbytek připadal na pořizovací náklady osvobozené od DPH a na další náklady nepodléhající DPH, jako jsou mzdové náklady. Společnost uplatnila v plné výši odpočet DPH na vstupu u pořízení, u nichž byla DPH účtována, tj. včetně daně z nákladů na získávání kapitálu a nákladů akcionářů.
- 14 Vzhledem k tomu, že služby byly dceřiným společnostem poskytnuty za cenu nižší, než je jejich obvyklá cena, rozhodl se finanční úřad provést úpravu a zvýšit základ daně. Podle finančního úřadu neexistovala srovnatelná poskytnutí služeb na volném trhu, a proto byl základ daně stanoven ve výši odpovídající nákladům, které společnost vynaložila na poskytování těchto služeb. Úřad měl za to, že veškeré náklady, které společnosti vznikly v dotčeném roce, tj. přibližně 28 milionů SEK, je třeba považovat za náklady související s poskytnutými službami, a proto byl základ DPH na výstupu mateřské společnosti stanoven v této výši. Toto zvýšení podléhalo daňové přírážce.
- 15 Mateřská společnost podala žalobu k Förvaltningsrätten i Göteborg (správní soud, Göteborg, Švédsko), který jí vyhověl a rozhodnutí finančního úřadu zrušil.

V odůvodnění správní soud uvedl následující. Finanční úřad právně dostačujícím způsobem neprokázal, že společnost prodala služby v rámci skupiny pod obvyklou cenou. Není samozřejmé, že náklady akcionářů je třeba považovat za náklady spojené s poskytováním administrativních služeb. Skutečnost, že společnost nepřiznala žádné jiné příjmy než příjmy ze služeb poskytnutých v rámci skupiny a že u všech svých nákupů uplatnila odpočet DPH na vstupu, nemá sama o sobě žádný vliv na odhad výdajů vynaložených na poskytování těchto služeb. Vzhledem k tomu, že společnost je mateřskou společností skupiny společností a že velkou část jejich nákladů v dotčeném roce tvořily náklady spojené s možným přijetím na burzu cenných papírů, je nepravděpodobné, že by náklady vynaložené společností na poskytování služeb v rámci skupiny zahrnovaly veškeré náklady, které jí v daném roce vznikly.

- 16 Finanční úřad podal odvolání ke Kammarrätten i Göteborg (odvolací správní soud, Göteborg), který jejímu odvolání vyhověl a rozhodnutí úřadu potvrdil z následujících důvodů.
- 17 Finanční úřad má povinnost prokázat, že protiplnění účtované dceřiným společností je nižší než obvyklá cena. Vzhledem k tomu, že se jedná o služby poskytnuté v rámci skupiny, bylo by postačující, pokud by finanční úřad byl schopen prokázat, že protiplnění za tyto služby bylo nižší než náklady na jejich poskytnutí. Ustanovení o úpravě základu daně je pravidlem proti vyhýbání se daňovým povinnostem, jehož cílem je odhalit samotnou manipulaci s cenami. Je proto rozumné, že stanovení základu daně je založeno na tom, co sama osoba povinná k dani považovala za součást zdanitelné ekonomické činnosti. Plánovaná nová emise akcií a přijetí na burzu cenných papírů měly sloužit k získání finančních prostředků na pořízení dalších společností a nemovitostí. Ze získání kapitálu tedy měla prospěch celá skupina. Společnost tím, že požádala o odpočet daně na vstupu u všech nákupů, vyjádřila názor, že tyto výdaje tvořily součást její ekonomické činnosti. V případě mateřské společnosti, jejíž jediná činnost spočívá v poskytování zdanitelných služeb jejím dceřiným společností, nemůže být daň na vstupu plně odpočitatelná z toho důvodu, že dotčené výdaje tvoří součást režijních nákladů na ekonomickou činnost, a zároveň se má za to, že takové plnění nijak nesouvisí se zdanitelnými plněními na výstupu této činnosti. Veškeré náklady vynaložené mateřskou společností jsou tedy nedílnou součástí ceny za řízení dceřiných společností a měly by být započítány při určování obvyklé ceny služeb poskytnutých v rámci skupiny.

Stanoviska účastníků řízení

Společnost Aktiebolaget Högkullen

- 18 Společnost Aktiebolaget Högkullen podala proti rozsudku odvolacího správního soudu kasační opravný prostředek, kterým se domáhala zrušení tohoto rozsudku a potvrzení rozhodnutí správního soudu. Tvrdí, že přijaté protiplnění není nižší

než obvyklá cena dotčených služeb, a že rozhodnutí finančního úřadu o úpravě základu daně je tudíž neopodstatněné. Společnost uvádí následující.

- 19 Tvrzení finančního úřadu, že poskytované služby představují jedinou spojenou službu, která je jedinečná pro danou skupinu, a že tedy na volném trhu neexistuje srovnatelná služba, nemá oporu v judikatuře Soudního dvora. Směrnice o DPH vychází ze zásady, že každé plnění musí být považováno za samostatné a nezávislé, a Soudní dvůr rovněž uznal, že aktivní řízení dceřiných společností může sestávat z různých druhů služeb, které představují ekonomickou činnost (viz například rozsudek *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Služby, které společnost poskytovala svým dceřiným společnostem, nejsou pro skupinu a její činnost jedinečné. Externí zajišťování různých funkcí je běžné a všechny služby dotčené v projednávané věci jsou takové povahy, že je lze pořídit na volném trhu od různých poskytovatelů. Srovnatelné služby tedy na volném trhu existují a pro každou jednotlivou službu je možné stanovit tržní cenu. Považovat řízení dceřiných společností za spojenou jedinečnou službu, která může být poskytována pouze v rámci skupiny společností, je v rozporu se zásadou neutrality a znamená, že obecné pravidlo pro stanovení obvyklé ceny se na poskytování takových služeb nikdy neuplatní.
- 21 Společnost používá pro stanovení ceny služeb, které poskytuje svým dceřiným společnostem, metodu nákladů a přírážky. Tato metodika představuje obecně přijímaný model stanovení ceny založený na nákladech s obvyklou tržní přírážkou. Zásada tržního odstupu je mezinárodně uznávaná a znamená, že ceny a další podmínky sjednané mezi úzce propojenými společnostmi při přeshraničním plnění musí odpovídat tomu, co by si v téže situaci sjednaly nezávislé společnosti.
- 22 Získávání kapitálu společností není pro dceřiné společnosti žádným přínosem a nespojuje s výkonem různých funkcí ústředí. Podle pokynů OECD ke službám poskytovaným v rámci skupiny není účtování nákladů akcionářů dceřiným společnostem v souladu se zásadou tržního odstupu. Finanční úřad vytváří fiktivní obvyklou cenu, která se bude v jednotlivých letech značně lišit, pokud se, tak jako v projednávané věci, vyskytne jednorázový náklad, který nemá žádnou souvislost se skutečnými náklady na tvorbu nebo poskytování služeb. Vzhledem k tomu, že společnost k nákladové ceně služeb připočítává přírážku, jsou režijní náklady společnosti zohledněny při stanovení ceny v průběhu času tím, že jsou v rámci metody nákladů a přírážky zahrnuty do „přírážky“.
- 23 Obvyklá cena, která je stanovena podle metody nákladů a přírážky, není v rozporu s tím, co představuje obvyklou cenu ve smyslu směrnice o DPH. Neexistuje žádný právní základ pro závěr, že výše odpočtu DPH na vstupu musí být vázána na stanovení ceny služby. Finanční úřad se při uplatňování pravidel pro úpravu základu daně opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se nároku na odpočet. To je nesprávné, neboť pravidla pro úpravu základu daně jsou na pravidlech týkajících se nároku na odpočet zcela nezávislá. Rozhodnutí finančního úřadu má

navíc za následek to, že výdaje, které nepodléhají DPH na vstupu, jako jsou mzdové náklady, jsou rovněž zahrnuty do základu daně a podléhají DPH na výstupu. Způsob, jakým finanční úřad uplatňuje pravidla pro úpravu základu daně, vede k výsledku, který je nepřiměřený cíli sledovanému těmito pravidly.

Finanční úřad

- 24 Finanční úřad tvrdí, že kasační opravný prostředek by měl být zamítnut, a uvádí následující.
- 25 Aktivní řízení dceřiných společností mateřskou společností je třeba považovat za jedinou spojenou službu, jejíž ekvivalent mezi nezávislými stranami na volném trhu neexistuje. I kdyby se mělo za to, že je poskytováno několik samostatných služeb, je třeba je považovat za natolik specifické pro dotčenou skupinu, že srovnatelné služby na volném trhu neexistují. Ve vztazích v rámci skupiny mohou být ceny ve skutečnosti ovlivněny faktory, které jsou v kontextu odpovídajícího externího plnění irelevantní. Ceny v rámci skupiny společností se proto mohou lišit od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými stranami. Obsah služeb poskytovaných v rámci skupiny může být ovlivněn i faktory, které jsou pro externí plnění irelevantní. To vede k závěru, že pokud mateřské společnosti vznikají vysoké náklady na tvorbu služby poskytované jejím dceřiným společností, pak se nejedná o stejný typ služby, jakou by mohl poskytovat externí dodavatel; služba mateřské společnosti má spíše jiný charakter a zahrnuje toho mnohem více.
- 26 Pokud se obvyklá cena vypočítává na základě nákladů vynaložených mateřskou společností, mělo by se tak dít stejným způsobem, jakým se stanoví základ daně v případě, že jsou služby využívány pro jiné účely než pro podnikání. To znamená, že za náklady na poskytování služby se považuje podíl fixních a provozních nákladů podniku, které se vztahují k dané službě. Pokud lze prokázat, že daň na vstupu vztahující se k nákladům je odpočitatelná z toho důvodu, že tyto náklady tvoří součást režijních nákladů na ekonomickou činnost, pak existuje souvislost mezi náklady a plněním na výstupu. Pokud taková souvislost existuje v rámci posouzení nároku na odpočet, pak existuje odpovídající souvislost i v rámci úpravy základu daně. Daň na vstupu proto nelze považovat za plně odpočitatelnou z toho důvodu, že náklady tvoří součást režijních nákladů na ekonomickou činnost, zatímco v rámci úpravy základu daně nemají souvislost s plněním na výstupu.
- 27 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že náklady na získávání kapitálu mohou představovat režijní náklady na ekonomickou činnost (Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). V projednávané věci mateřská společnost uplatnila v plné výši odpočet daně na vstupu u pořízení, včetně daně z nákladů na získávání kapitálu a nákladů akcionářů. Vzhledem k tomu, že ekonomická činnost mateřské společnosti spočívá výhradně v poskytování služeb dceřiným společností, je třeba mít za to, že tyto náklady byly nepřímo vynaloženy ve prospěch dceřiných společností.

- 28 Ustanovení o úpravě základu daně byla zavedena za účelem boje proti daňovým únikům a ztrátám příjmů z DPH v důsledku manipulace s cenami. V projednávané věci mateřská společnost uplatnila odpočet daně na vstupu odvedené s ohledem na režijní náklady, avšak tyto náklady nezohlednila při stanovení cen plnění na výstupu. Dceřiné společnosti nejsou oprávněny k plnému odpočtu daně, a proto by nemohly uplatnit v plné výši odpočet daně na vstupu, pokud by služby nakupovaly externě nebo by samy získaly kapitál. Přijetí tohoto způsobu stanovení cen služeb by tedy vedlo ke ztrátě daňových příjmů.
- 29 Zásady, jimiž se řídí zdanění příjmů, nelze použít v oblasti DPH, neboť se jedná o dva samostatné systémy s odlišnými cíli a přístupy. Soudní dvůr rozhodl, že vzorová daňová smlouva OECD není pro účely výkladu směrnice o DPH relevantní, jelikož se týká přímého zdanění (rozsudek FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 39). Proto i když lze tento způsob stanovení ceny akceptovat pro účely daně z příjmů, může být nezbytné v rámci vyměření DPH základ daně upravit.

Potřeba rozhodnutí o předběžné otázce

- 30 V projednávané věci není sporu o tom, že mateřská společnost a její dceřiné společnosti jsou vzájemně propojeny takovým způsobem, že lze předpokládat, že se použijí pravidla týkající se úpravy základu daně a že dceřiné společnosti nejsou oprávněny k plnému odpočtu DPH na vstupu. Článek 80 směrnice o DPH navíc podmiňuje úpravu základu daně tím, že poskytnuté protiplnění musí být nižší než obvyklá cena. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce si Nejvyšší správní soud přeje získat vodítka k tomu, jak posoudit, zda tomu tak je.
- 31 Podle čl. 72 prvního pododstavce směrnice o DPH se obvyklou cenou služby rozumí částka, kterou by musel příjemce služby zaplatit nezávislému poskytovateli, aby danou službu získal. Podle druhého pododstavce platí, že nelze-li srovnatelné poskytnutí služby zjistit, rozumí se obvyklou cenou částka, která není nižší než výše celkových nákladů na toto poskytnutí služby.
- 32 Účastníci řízení se neshodují na tom, zda lze použít čl. 72 první pododstavec pro účely určení obvyklé ceny služeb poskytnutých mateřskou společností jejím dceřiným společností. Společnost Aktiebolaget Högekullen tvrdí, že poskytnuté služby je třeba posuzovat každou zvlášť a že odpovídající služby lze získat i na volném trhu. Finanční úřad naopak tvrdí, že aktivní řízení dceřiných společností mateřskou společností představuje jedinou spojenou službu, jejíž ekvivalent mezi nezávislými subjekty na volném trhu neexistuje. Finanční úřad rovněž tvrdí, že jak ceny, tak obsah služeb poskytovaných v rámci skupiny jsou ovlivněny faktory, které jsou pro externí plnění irelevantní. Podle finančního úřadu proto nelze srovnatelné plnění zjistit, bez ohledu na to, zda se má za to, že dceřiným společností byly poskytnuty jedna nebo více služeb.
- 33 Otázka, zda v tomto konkrétním případě skutečně existují srovnatelná poskytování služeb na volném trhu, je v zásadě skutkovou otázkou, o níž Soudní dvůr

nerozhoduje. Finanční úřad však v podstatě zastává názor, že služby, které mateřská společnost jakožto aktivní holdingová společnost poskytuje svým dceřiným společnostem, jsou ze své podstaty takové, že srovnatelné poskytování služeb na volném trhu nelze zjistit. Podle finančního úřadu se tedy v těchto případech jedná o jedinečné služby, jejichž obvyklou cenu nelze určit podle čl. 72 prvního pododstavce.

- 34 Stanovisko finančního úřadu vychází z dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu. Ve věci HFD 2014 ref. 40, soud rozhodl, že předpokladem pro úpravu základu daně je, aby finanční úřad prokázal, že protiplnění je nižší než obvyklá cena. Soud dále rozhodl, že v případě plnění v rámci skupiny může finanční úřad unést své důkazní břemeno tím, že prokáže, že protiplnění je nižší než náklady na poskytování služeb, aniž by musel nejprve prokazovat, že neexistují srovnatelné služby poskytované externími poskytovateli služeb. Soud to odůvodnil tím, že tvorba cen za plnění v rámci skupiny může být ovlivněna faktory, které jsou v kontextu odpovídajícího externího plnění irelevantní, a může se tak odchýlit od toho, co by bylo sjednáno mezi nezávislými stranami.
- 35 Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné, aby Soudní dvůr objasnil, zda je s články 72 a 80 směrnice o DPH slučitelný takový předpoklad, jako je předpoklad finančního úřadu, že na volném trhu neexistují srovnatelná poskytování služeb, pokud jde o druh služeb, o které jde v projednávané věci. Vystává tedy otázka, zda je s ohledem na jedinečnost těchto služeb slučitelné se směrnicí o DPH, aby byla obvyklá cena vždy stanovena na základě alternativního pravidla uvedeného v čl. 72 druhém pododstavci.
- 36 Podle čl. 72 druhého pododstavce je obvyklou cenou částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby. Účastníci řízení se rovněž neshodnou na tom, jak je třeba toto ustanovení chápat. Podle společnosti Aktiebolaget Högkullen metoda nákladů a přírážky, kterou použila k výpočtu protiplnění, vede k tomu, že protiplnění je rovno přinejmenším nákladům společnosti na poskytnutí služeb. Finanční úřad tvrdí, že veškeré fixní a variabilní náklady mateřské společnosti představují náklady na poskytnutí služeb.
- 37 Na podporu svého tvrzení finanční úřad poukazuje na to, že v projednávané věci spočívala jediná ekonomická činnost mateřské společnosti v aktivním řízení jejich dceřiných společností a že mateřská společnost uplatnila v plné výši odpočet daně na vstupu vybrané z vlastních nákladů, včetně daně související s náklady na získávání kapitálu a náklady akcionářů. To podle finančního úřadu znamená, že celkové náklady mateřské společnosti musí být považovány za náklady, které jí vznikly při poskytování služeb.
- 38 Aby mohl být stanoven základ daně vyšší než protiplnění, musí finanční úřad prokázat, že protiplnění je nižší než obvyklá cena. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není zřejmé, zda v takové situaci, o jakou jde v projednávané věci, musí být stanovení obvyklé ceny navázáno na odpočet daně na vstupu, jako

to učinil finanční úřad. Nejvyšší správní soud proto žádá Soudní dvůr o to, aby rozhodl, zda je s články 72 a 80 směrnice o DPH slučitelný předpoklad, že v případě, kdy jediná činnost mateřské společnosti spočívá v aktivním řízení jejích dceřiných společností a mateřská společnost uplatnila v plné výši odpočet DPH na vstupu odvedené ze svých nákladů, představují celkové náklady mateřské společnosti, včetně nákladů na získávání kapitálu a nákladů akcionářů, náklady vynaložené touto společností na poskytování služeb dceřiným společností.

- 39 Podle judikatury Soudního dvora musí být článek 80 [směrnice o DPH] vykládán restriktivně a členské státy nemohou na základě tohoto článku stanovit, že základem daně je obvyklá cena, i v jiných situacích, než jsou situace v něm uvedené (viz například rozsudek *Balkan and Sea Properties a Proadinvest*, C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, body 45 a 51). Soudní dvůr se však otázkami spornými v projednávané věci, které se týkají úpravy základu daně u služeb poskytovaných v rámci skupiny, nezabýval a dřívější judikatura podle názoru Nejvyššího správního soudu neposkytuje dostatečné vodítko pro určení toho, jak by měly být tyto otázky zodpovězeny. Je proto nezbytné předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Předběžné otázky

- 40 S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud žádá o odpovědi na následující otázky.

Otázka 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 společností 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 pododstavci [této směrnice]?

Otázka 2: Je při uplatnění vnitrostátních ustanovení o úpravě základu daně slučitelný s články 72 a 80 směrnice o DPH předpoklad, že celkové náklady mateřské společnosti, včetně nákladů na získávání kapitálu a nákladů akcionářů, představují náklady vynaložené touto společností na poskytování služeb jejím dceřiným společností, 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?