

**Zadeva C-98/21****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

15. februar 2021

**Predložitveno sodišče:**

Bundesfinanzhof (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

23. september 2020

**Tožena stranka in vlagateljica revizije:**

Finanzamt R

**Tožeča stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku:**

W-GmbH

**Predmet postopka v glavni stvari**

Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112 – Pravica upravljalkega holdinga, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev odvisnim družbam, da vstopni DDV odbije tudi v zvezi z dobavami, ki jih prejme od tretjih oseb in jih v zameno za udeležbo pri skupnem dobičku vložijo v te odvisne družbe, čeprav prejeto blago ali storitve niso v neposredni in takojšnji povezavi z lastnimi transakcijami holdinga, ampak z (večinoma) oproščenimi dejavnostmi odvisnih družb – Izključitev odbitka zaradi zlorabe prava ali kršitve sistema

**Predmet in pravna podlaga predloga**

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

**Vprašanja za predhodno odločanje**

1. Ali je treba v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, člen 168(a) v povezavi s členom 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra

2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da ima upravljalški holding, ki opravi obdavčljivo dobavo blaga ali storitev odvisnim družbam, pravico, da vstopni DDV odbije tudi v zvezi z dobavami blaga ali storitev, ki jih prejme od tretjih oseb in jih v zameno za udeležbo pri skupnem dobičku vложи v ti odvisni družbi, čeprav prejeto blago ali storitve niso v neposredni in takojšnji povezavi z lastnimi transakcijami holdinga, ampak z (večinoma) oproščenimi dejavnostmi odvisnih družb, ter se ne odražajo v ceni obdavčljivih dobav (opravljenih odvisnima družbama) in tudi ne spadajo med splošne stroške, ki holdingu nastajajo pri opravljanju lastne ekonomske dejavnosti?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali gre za zlorabo prava v smislu sodne prakse Sodišča Evropske unije, če je upravljalški holding v prejetje blaga ali storitev odvisnih družb „vrinjen“ tako, da sam prejema blago ali storitve, za katere odvisni družbi, če bi blago ali storitve prejeli neposredno, ne bi imeli pravice do odbitka, jih v zameno za udeležbo pri njenem dobičku vloga v ti odvisni družbi in nato ob sklicevanju na svoj status upravljalškega holdinga za zadevno prejetje blago ali storitve uveljavlja odbitek celotnega vstopnega DDV, oziroma ali je mogoče to posredovanje upravičiti z nedavčnimi razlogi, čeprav je odbitek celotnega vstopnega DDV načeloma v nasprotju s sistemom in bi privedel do konkurenčne prednosti holdinških konstrukcij v primerjavi z enostopenjskimi družbami?

### **Navedene določbe prava Unije**

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, zlasti členi 2, 167 in 168(a)

### **Navedene nacionalne določbe**

Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, UStG)

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka**

- 1 Tožeča stranka opravlja dejavnost nakupa, upravljanja in prodaje lastnih nepremičnin ter projektiranja, saniranja in priprave gradbenih projektov vseh vrst. Njena družbenika sta bila v spornem letu 2013 oseba A (ki je bila hkrati edini direktor) in oseba B, vsaka do polovice.
- 2 Tožeča stranka je bila kot komanditistka udeležena v družbah X-KG in Y-KG. Obe družbi sta opravljali dejavnosti gradnje gradbenih objektov in odsvojitve posameznih stanovanjskih enot, ki sta bili v glavnem oproščeni plačila DDV.

- 3 V družbi X-KG so bile v spornem letu udeležene družba Q Verwaltungs-GmbH kot komplementar ter tožeča stranka (s 94-odstotnim deležem) in družba Z-KG (s 6-odstotnim deležem) kot komanditistki. Vložek tožeče stranke je znašal 940 EUR, vložek družbe Z-KG pa 60 EUR. Družbi Q Verwaltungs-GmbH ni bilo treba vložiti vložka v družbo in nima deleža v kapitalu; ni udeležena pri dobičku in izgubi ter nima glasovalnih pravic. Direktorja družbe Q Verwaltungs-GmbH sta osebi B in C. V družbi Z-KG nista udeleženi niti osebi A ali B niti njima bližnje osebe.
- 4 31. januarja 2013 je bilo dogovorjeno, da družba Z-KG kot dodatni vložek vplača 600.000 EUR, tožeča stranka pa za izvedbo dveh gradbenih projektov družbe X-KG neodplačno opravi storitve v vrednosti najmanj 9,4 milijona EUR. Tožeča stranka je te dobave opravila delno z lastnim osebjem oziroma lastnimi napravami, delno pa s pomočjo drugih družb.
- 5 Poleg tega sta se tožeča stranka in družba X-KG 31. januarja 2013 dogovorili, da bo tožeča stranka za družbo X-KG v prihodnje za plačilo opravljala računovodske storitve in storitve poslovanja v zvezi z zadevnima gradbenima projektoma.
- 6 V družbi Y-KG so bile v spornem letu udeležene družba Q Verwaltungs-GmbH kot komplementar ter tožeča stranka (z 89,64-odstotnim deležem) in družba P I GmbH (z 10,36-odstotnim deležem) kot komanditistki. Družbi Q Verwaltungs-GmbH ni bilo treba vložiti vložka v družbo in nima deleža v kapitalu; ni udeležena pri dobičku in izgubi ter nima glasovalnih pravic. V družbi P I GmbH nista udeleženi niti osebi A ali B niti njima bližnje osebe.
- 7 10. aprila 2013 je bilo dogovorjeno, da družba P I GmbH vplača dodatni vložek v višini 3,5 milijona EUR, tožeča stranka pa za gradbeni projekt družbe Y-KG neodplačno opravi storitve v vrednosti najmanj 30,29 milijona EUR. Tožeča stranka je te dobave opravila delno z lastnim osebjem oziroma lastnimi napravami, delno pa s pomočjo drugih družb.
- 8 Poleg tega sta se tožeča stranka in družba Y-KG 10. aprila 2013 dogovorili, da bo tožeča stranka za družbo Y-KG v prihodnje za plačilo opravljala računovodske storitve in storitve poslovanja v zvezi z zadevnim gradbenim projektom družbe Y-KG.
- 9 Tožeča stranka je za leto 2013 v zvezi s prejetim blagom oziroma storitvami uveljavljala odbitek celotnega vstopnega DDV. Vendar je toženi Finanzamt (finančni urad) neodplačna vložka tožeče stranke v družbi X-KG in Y-KG štel za dejavnosti, ki nista bili namenjeni doseganju dohodka v smislu zakonodaje o DDV in naj ju zato ne bi bilo treba pripisati poslovnim dejavnostim tožeče stranke. Zneskov vstopnega DDV, ki so v neposredni in takojšnji povezavi s tema dejavnostima, naj ne bi bilo mogoče odbiti.
- 10 Finanzgericht (finančno sodišče) je ugodilo tožbi, vloženi zoper to odločbo. Navedlo je, da izvedba storitev v naravi kot vložek v družbo spada v poslovno dejavnost. To naj bi izhajalo iz sodne prakse Sodišča Evropske unije. Zloraba

možnosti pravnih shem naj ne bi bila podana. Izbrano shemo naj bi upravičevali nedavčni razlogi.

- 11 Finanzamt (finančni urad) je zoper odločbo Finanzgericht (finančno sodišče) vložil revizijo pri predložitvenem sodišču.

### **Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

#### *Presoja predhodnih vprašanj*

- 12 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča in predložitvenega sodišča ima holding pravico do odbitka DDV, kadar poleg njegove finančne udeležbe v drugi družbi pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družbe, v kateri so bili deleži pridobljeni, če to sodelovanje zajema izvajanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 Direktive 2006/112, kot je med drugim dobava upravnih in računovodskih storitev (glej sodbe *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, točki 20 in 21; *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, točki 29 in 30, in *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, točka 32, ter sklep *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, točki 32 in 33).
- 13 Tožeča stranka je za svoji odvisni družbi X-KG in Y-KG kot izstopne dobave za plačilo opravljala računovodske in poslovodske storitve. To med strankama ni sporno.
- 14 Zato ima tožeča stranka pravico do odbitka celotnega DDV za vstopne dobave, ki jih je prejela. Pravica do odbitka se prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja ali opravlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej sodbe *Larentia + Minerva*, C-108/14, EU:C:2015:496, točka 23; *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 31; *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 36; *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 31; *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29, in *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, točka 26, ter sklep *MVM*, C-28/16, EU:C:2017:7, točka 39).
- 15 Tako je ustaljena sodna praksa, da so izdatki holdinga, ki poseže v upravljanje odvisne družbe, za različne storitve, ki jih je pridobil v okviru prevzema deležev v tej odvisni družbi, del splošnih izdatkov davčnega zavezanca in so kot taki sestavni deli cene njegovih storitev ter imajo torej načeloma neposredno in takojšnjo zvezo s celotno ekonomsko dejavnostjo tega holdinga. Pravico do odbitka DDV je treba zagotavljati, ne da bi bila ta pravica pogojena z merilom, ki se zlasti nanaša na kraj, namen ali rezultat ekonomske dejavnosti davčnega

zavezanca (sodba Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točki 43 in 44). Zato tudi obseg ekonomske dejavnosti ali njen uspeh načeloma nista pomembna.

### ***Predložitev Sodišču***

- 16 Vendar je vprašanje, ali tožeča stranka vstopnega DDV ne more odbiti zato, ker je vstopne dobave prejela, da bi jih vložila v odvisni družbi in so te dobave v neposredni in takojšnji povezavi z oproščenimi izstopnimi transakcijami odvisnih družb.

### *Prvo vprašanje za predhodno odločanje*

- 17 Vprašanje je, ali je tožeča stranka vstopne dobave, ki jih je kot vložek vložila v družbi X-KG in Y-KG, prejela zase in ali so izdatki v zvezi s tem del njenih „splošnih stroškov“ (sestavni delov cene njenih obdavčenih izstopnih transakcij „računovodstvo in posloводство za odvisni družbi“).
- 18 To vprašanje se postavlja na podlagi sodbe C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, točka 37 in naslednje), v kateri je bila pravica do odbitka zavrnjena. Sodišče je v tej sodbi ugotovilo, da ni šlo za transakcijo, katere predmet je trajno doseganje dohodka iz dejavnosti, ki presegajo okvir zgolj prodaje delnic. Na podlagi tega je sklenilo, da DDV, ki je povezan z vstopnimi dobavami, ki so bile sporne v tej zadevi, ni mogoče odbiti. S tem je Sodišče implicitno tudi zanikalo, da so bili stroški zadevnih vstopnih dobav (v primeru neobstoja neposredne in takojšnje povezave) del splošnih stroškov tožeče stranke v tisti zadevi in, kot taki, sestavni del cene dobavljenega blaga oziroma opravljenih storitev.
- 19 Poleg tega je Sodišče pravico do odbitka v nekaterih okoliščinah zavrnilo tudi v sodbah The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, točke 26, 27, 29, 31 in 32), Vos Aannemingen, C-405/19 (EU:C:2020:785, točka 39), in Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (EU:C:2017:683, točka 39).
- 20 V obravnavanem sporu zato ni izključeno, da je treba v skladu s sodno prakso Sodišča pravico do odbitka zavrniti. Dobave morda niso bile prejete za družbo tožeče stranke in njene obdavčene transakcije, ker so v neposredni in takojšnji povezavi z (večinoma) oproščenimi dejavnostmi odvisnih družb. Tožeča stranka dobav morda ni prejela zase, ampak za svoji odvisni družbi. V tem primeru bi bile dobave povezane z oproščenimi transakcijami odvisnih družb. Izdatki tožeče stranke v zvezi s prejetimi dobavami tudi niso sestavni del cene storitev, ki jih je opravila (računovodstvo in posloводство), ali del njenih splošnih stroškov, ampak so povezani z nekaterimi izstopnimi transakcijami odvisnih družb. Osnova za odmero za transakcije, opravljene za odvisni družbi, ni odvisna od plačanih vložkov in njihove višine. Vložki vplivajo „le“ na višino dobička, do katerega je upravičena tožeča stranka.



*Drugo vprašanje za predhodno odločanje*

- 21 Če bi Sodišče kljub temu zastopalo stališče, da so sporne vstopne dobave podlaga za pravico do odbitka, se predložitveno sodišče sprašuje, ali posredovanje matične družbe pri dobavah odvisnim družbam, katerega namen je uveljavljati odbitek, do katerega ni upravičena, pomeni zlorabo prava.
- 22 Za ugotovitev o obstoju zlorabe je v skladu s sodno prakso Sodišča po eni strani potrebno, da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki ga zadevne določbe uresničujejo, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni; po drugi strani pa mora biti iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistven cilj zadevnih transakcij pridobitev te davčne ugodnosti (glej sodbi Halifax in drugi, C-255/02, EU:C:2006:121, točka 74 in naslednje, in Cussens in drugi, C-251/16, EU:C:2017:881, točki 53 in 70; glej tudi sodbo T Danmark in Y Denmark, C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135, točka 97).
- 23 Za odgovor na vprašanje, ali gre za zlorabo prava v tem smislu, je potrebna dejanska presoja okoliščin vsakega posameznega primera. Finanzgericht (finančno sodišče) je v obravnavanem sporu zastopalo stališče, da so podani nedavčni razlogi. To stališče je za predložitveno sodišče zavezujoče.
- 24 Vendar je vprašanje, ali je treba v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, za položaj, v katerem je treba zaradi sistematike Direktive 2006/112 in preprečevanja izkrivljanja konkurence (v obliki ugodnejše obravnave holdinških konstrukcij v primerjavi z enostopenjskimi družbami) praviloma šteti, da gre za zlorabo, tudi če se davčni zavezanec sklicuje na (domnevne) nedavčne razloge.
- 25 Če Sodišče take sheme ne bi štelo za zlorabo ali bi bila zloraba izključena zaradi nedavčnih razlogov, ki jih je ugotovilo Finanzgericht (finančno sodišče), bi obstajala nevarnost, da bi bili holdingi v primerih, v katerih odvisna družba nima pravice do odbitka celotnega vstopnega DDV, v njen celoten proces nabave blaga ali storitev „vrinjeni“ tako, da bi večino dobav opravili neodplačno (= vložili v odvisno družbo). V tem primeru bi se holdingu priznal odbitek celotnega vstopnega DDV za vse prejeto blago ali storitve, čeprav večina teh dobav ne bi bila povezana z njegovimi transakcijami, opravljenimi za plačilo, in bi se priznal odbitek, do katerega pri neposredni dobavi blaga ali storitev ne bi bila upravičena niti matična niti odvisna družba.
- 26 To ne bi bilo v skladu s sistemom niti, če so za „vrinjenje“ podani nedavčni razlogi, in bi holdingom v primerjavi z enostopenjskimi družbami, ki se jim pravica do odbitka zavrne, zagotovilo konkurenčno prednost.