

**Vec C-98/21**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

15. február 2021

**Vnútroštátny súd:**

Bundesfinanzhof

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

23. september 2020

**Žalovaný a navrhovateľ v konaní o opravnom prostriedku „Revision“**

Daňový úrad R

**Žalobkyňa a odporkyňa v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:**

W-GmbH

---

## **Predmet konania vo veci samej**

Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Právo riadiaceho holdingu, ktorý realizuje zdaniteľné plnenia na výstupe svojim dcérskym spoločnostiam, na odpočítanie dane aj z plnení, ktoré odoberá od tretích osôb a ktoré vkladá do dcérskych spoločností za podiel na všeobecnom zisku, hoci odoberané plnenia na vstupe nie sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s vlastnými transakciami holdingu, ale s činnosťami dcérskych spoločností (vo veľkej miere) oslobodenými od dane – Vylúčenie odpočítania dane z dôvodu zneužitia práva alebo nesystémovosti

## **Predmet a právny základ prejudiciálneho konania**

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Majú sa za okolností ako sú tie v konaní vo veci samej článok 168 písm. a) v spojení s článkom 167 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty vykladať v tom zmysle, že riadiacemu holdingu, ktorý realizuje zdaniteľné plnenia na výstupe svojim dcérskym spoločnostiam, patrí právo na odpočítanie dane aj z plnení, ktoré odoberá od tretích osôb a ktoré vkladá do dcérskych spoločností za podiel na všeobecnom zisku, hoci odoberané plnenia na vstupe nie sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s vlastnými transakciami holdingu, ale s činnosťami dcérskych spoločností (vo veľkej miere) oslobodenými od dane, odoberané plnenia na vstupe sa nepremietajú do ceny zdaniteľných transakcií (poskytovaných dcérskym spoločnostiam) a nepatria medzi všeobecné nákladové prvky vlastnej hospodárskej činnosti holdingu?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Predstavuje zneužitie práva v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, keď je riadiaci holding „zapojený“ do odoberania plnení dcérskych spoločností tým spôsobom, že plnenia, na ktoré by v prípade ich priameho odoberania dcérskymi spoločnosťami nepatriło právo na odpočítanie dane, odoberá sám, vkladá ich do dcérskych spoločností výmenou za podiel na ich zisku a následne si s odvolaním sa na svoje postavenie riadiaceho holdingu uplatní právo na plné odpočítanie dane z plnení na vstupe, alebo toto zapojenie môže byť odôvodnené dôvodmi z oblasti mimo daňového práva, hoci právo na plné odpočítanie dane samo osebe je protisystémové a viedlo by k zvýhodneniu holdingových konštrukcií oproti jednostupňovým podnikom v hospodárskej súťaži?

## Citované predpisy práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“), osobitne článok 2, článok 167 a článok 168 písm. a)

## Citované vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (Zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“)

## Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa uskutočňuje nákup, správu a zhodnocovanie vlastného nehnuteľného majetku, ako aj projektovanie, ozdravovanie a realizáciu projektov výstavby všetkých druhov. Jej spoločníkmi boli v roku 2013, v spornom roku, v podiele po 50 % A (súčasne jediný konateľ) a B.
- 2 Žalobkyňa bola komanditistom v podnikoch X-KG a Y-KG. Obe tieto spoločnosti zhotovovali stavebné objekty a predávali jednotlivé bytové jednotky prevažne s oslobodením od dane.
- 3 Spoločníkmi spoločnosti X-KG boli v spornom roku spoločnosť Q Verwaltungs-GmbH ako komplementár, ako aj žalobkyňa (s obchodným podielom 94 %) a spoločnosť Z-KG (s obchodným podielom 6 %) ako komanditisti. Vklad žalobkyne predstavoval 940 eur a vklad spoločnosti Z-KG 60 eur. Spoločnosť Q Verwaltungs-GmbH nemala vkladovú povinnosť a nemá podiel na imaní spoločnosti; nepodieľa sa na zisku a strate a nemá hlasovacie právo. Konateľmi spoločnosti Q Verwaltungs-GmbH sú B a C. A ani B ani ich spriaznené osoby nemajú obchodný podiel v spoločnosti Z-KG.
- 4 Dňa 31. januára 2013 sa dohodlo, že spoločnosť Z-KG poskytne plnenie 600 000 eur ako príspevok spoločníka a že žalobkyňa poskytne bezodplatné služby vo výške najmenej 9,4 mil. eur pre dva stavebné projekty spoločnosti X-KG. Žalobkyňa tieto služby poskytla sčasti prostredníctvom vlastného personálu, resp. vlastnými prístrojmi, sčasti za pomoci iných podnikov.
- 5 Žalobkyňa a spoločnosť X-KG sa 31. januára 2013 ďalej dohodli na tom, že v súvislosti s oboma stavebnými projektmi žalobkyňa v budúcnosti poskytne odplatné účtovnícke a manažérske služby spoločnosti X-KG.
- 6 Spoločníkmi spoločnosti Y-KG boli v spornom roku spoločnosť Q Verwaltungs-GmbH ako komplementár, ako aj žalobkyňa (s obchodným podielom 89,64 %) a spoločnosť P I GmbH (s obchodným podielom 10,36 %) ako komanditisti. Spoločnosť Q Verwaltungs-GmbH nemala vkladovú povinnosť a nemá podiel na imaní spoločnosti; nepodieľa sa na zisku a strate a nemá

hlasovacie právo. A ani B ani ich spriaznené osoby nemajú obchodný podiel v spoločnosti P I-KG.

- 7 Dňa 10. apríla 2013 sa dohodlo, že spoločnosť P I GmbH poskytne plnenie vo výške 3,5 mil. eur a že žalobkyňa poskytne bezodplatné služby vo výške najmenej 30,29 mil. eur pre stavebný projekt spoločnosti Y-KG. Žalobkyňa tieto služby poskytla sčasti prostredníctvom vlastného personálu, resp. vlastnými prístrojmi, sčasti za pomoci iných podnikov.
- 8 Žalobkyňa a spoločnosť Y-KG sa 10. apríla 2013 ďalej dohodli na tom, že v súvislosti so stavebným projektom spoločnosti Y-KG žalobkyňa jej v budúcnosti poskytne odplatné účtovnícke a manažérske služby.
- 9 Za rok 2013 žalobkyňa uplatnila plné odpočítanie dane zo svojich plnení na vstupe. Bezodplatné príspevky spoločníka zo strany žalobkyne do spoločností X-KG a Y-KG však žalovaný finančný úrad vyhodnotil ako činnosti, ktoré neslúžili na dosiahnutie príjmov v zmysle právnej úpravy dane z obratu a preto sa nemajú priradiť k podnikateľskej činnosti žalobkyne. Sumy dane odvedené na vstupe, ktoré priamo a bezprostredne súviseli s týmito činnosťami, nie sú odpočítateľné.
- 10 Žalobe podanej proti tomuto rozhodnutiu Finanzgericht (finančný súd, Nemecko) vyhovel. Uviedol, že poskytnutie nepeňažných plnení ako príspevku spoločníka je súčasťou podnikateľskej činnosti. Vyplýva to z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. O zneužitie možností právneho usporiadania nejde. Existujú dôvody z oblasti mimo daňového práva, ktoré odôvodňujú zvolený spôsob usporiadania.
- 11 Proti rozhodnutiu Finanzgericht (finančný súd) podal finančný úrad opravný prostriedok „Revision“ na vnútroštátny súd.

### **Krátke odôvodnenie podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

#### ***Posúdenie prejudiciálnych otázok***

- 12 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora a vnútroštátneho súdu je holdingová spoločnosť oprávnená na odpočítanie DPH, ak je jej finančná účasť na inom podniku spojená s priamym alebo nepriamym zapojením do riadenia spoločnosti, v ktorej získala účasť, pokiaľ takéto zapojenie zahŕňa uskutočnenie transakcií, ktoré podľa článku 2 smernice 2006/112 podliehajú dani z pridanej hodnoty, ako napríklad poskytovanie administratívnych a účtovníckych služieb (pozri rozsudky Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, body 20 a nasl.; Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, body 29 a nasl.; C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 32; uznesenie MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, body 32 a nasl.).

- 13 Žalobkyňa svojim dcérskym spoločnostiam X-KG a Y-KG poskytovala odplatné služby vo forme účtovníckych a manažérskych služieb ako plnenia na výstupe. Uvedené nie je medzi účastníkmi konania sporné.
- 14 Žalobkyni tak samo osebe patrí právo na plné odpočítanie dane z ňou odoberaných plnení na vstupe. Právo na odpočítanie dane je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri 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; uznesenie MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, bod 39).
- 15 Podľa ustálenej judikatúry teda výdavky vynaložené holdingovou spoločnosťou, ktorá sa zapája do riadenia dcérskej spoločnosti, na rôzne služby, ktoré poskytovala v rámci nadobudnutia podielov v tejto dcérskej spoločnosti, sú súčasťou všeobecných výdavkov zdaniteľnej osoby a ako také predstavujú prvky tvoriace cenu jej produktov. V zásade teda priamo a bezprostredne súvisia so všetkými ekonomickými činnosťami holdingovej spoločnosti. Právo na odpočítanie dane sa pritom musí zaručiť bez toho, aby bolo podmienené kritériom týkajúcim sa najmä miesta, účelu alebo výsledku ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby (rozsudok Marle Participations C-320/17, EU:C:2018:537, body 43 a nasl.). V tomto smere je v zásade nepodstatný aj rozsah alebo úspech hospodárskej činnosti.

#### ***O podaní na Súdny dvor***

- 16 Je však pochybné, či žalobkyňa nemôže uplatniť odpočítanie dane preto, lebo odoberala plnenia na vstupe na tie účely, aby ich vložila do dcérskych spoločností a tieto služby majú priamu a bezprostrednú súvislosť s plneniami na výstupe uskutočnenými dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú oslobodené od dane.

#### ***O prvej prejudiciálnej otázke***

- 17 Je otázne, či plnenia na vstupe, ktoré žalobkyňa previedla ďalej na spoločnosti X-KG a Y-KG ako príspevok spoločníka, žalobkyňa odoberala pre svoje podnikanie a či náklady na tieto služby na vstupe patria k jej „všeobecným nákladom“ (prvky nákladov na jej zdaniteľné plnenia na výstupe „účtovníctvo a manažment pre dcérske spoločnosti“).

- 18 Táto neistota vyplýva z rozsudku C&D Foods Acquisition, C-502/17 (EU:C:2018:888, body 37 a nasl.), v ktorom bolo odpočítanie dane odopreté. V tomto rozsudku Súdny dvor dospel k záveru, že nešlo o transakciu, ktorá spočívala v trvalom dosahovaní príjmov z činností, ktoré idú nad rámec samotného predaja akcií. Z toho vyvodil, že daň z pridanej hodnoty pripadajúca na plnenia na vstupe sporné v tejto veci nie je možné odpočítať. Súdny dvor tým zároveň implicitne konštatoval, že (pri neexistencii priamej a bezprostrednej súvislosti) náklady súvisiace s predmetnými službami na vstupe nepatrili k všeobecným nákladom vynaloženým žalobkyňou v tomto prípade a – ako také – neboli podstatnými prvkami tvoriacimi cenu ňou dodaných tovarov, resp. ňou poskytnutých služieb.
- 19 Navyše Súdny dvor za určitých okolností odoprel odpočítanie dane aj v rozsudkoch The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18 (EU:C:2019:559, body 26, 27, 29, 31 a nasl.), 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).
- 20 V tomto prípade tak nie je vylúčené, že podľa judikatúry Súdneho dvora musí byť odpočítanie dane odopreté. Je možné, že plnenia neboli odobierané pre podnikanie žalobkyne a jej zdaniteľné plnenia, pretože sú v priamej a bezprostrednej súvislosti s činnosťami dcérskych spoločností (do veľkej miery) oslobodených od dane. Je možné, že žalobkyňa napokon služby neodoberala pre svoje vlastné podnikanie, ale pre podnikanie svojich dcér. Potom by mali súvislosť s transakciami dcérskych spoločností oslobodenými od dane. Ani náklady žalobkyne na odobrané služby nie sú podstatnými prvkami tvoriacimi cenu ňou poskytnutých služieb (účtovníctvo a manažment) alebo časťou jej všeobecných nákladov, ale musia byť priradené k určitým plneniam dcérskych spoločností na výstupe. Vymeriavací základ transakcií dcérskym spoločnostiam nezávisí od poskytnutých príspevkov spoločníka a ich výšky. Tie majú vplyv „iba“ na výšku zisku, ktorý patrí žalobkyňi.

#### *O druhej prejudiciálnej otázke*

- 21 Ak by Súdny dvor predsa len zastával názor, že sporné plnenia na vstupe oprávňujú na odpočítanie dane, je pre vnútroštátny súd pochybné, či zapojenie materskej spoločnosti do odobrania plnení dcérskymi spoločnosťami na účely získania práva na odpočet dane, ktorý jej samej nepatrí, nepredstavuje zneužitie práva.
- 22 Preukázanie zneužívania v zmysle judikatúry Súdneho dvora si na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia – napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu – viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami; na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (pozri rozsudky Halifax a i.,

C-255/02, EU:C:2006:121, body 74 a nasl.; Cussens a i., C-251/16, EU:C:2017:881, body 53 a 70; pozri tiež rozsudok T Danmark a Y Denmark, C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135, bod 97).

- 23 Posúdenie, či ide o zneužitie práva v tomto zmysle, si vyžaduje skutočné vyhodnotenie okolností konkrétneho jednotlivého prípadu. V tomto prípade mal Finanzgericht (finančný súd) za to, že existujú dôvody z oblasti mimo daňového práva. Tým je vnútroštátny súd viazaný.
- 24 Je však otázne, či za okolností ako sú tie v konaní vo veci samej nejde o konšteláciu, v prípade ktorej z dôvodov tkvejúcich v systematike smernice 2006/112 a na účely predchádzania narušeniu hospodárskej súťaže (vo forme zvýhodňovania holdingových konštrukcií voči jednostupňovým podnikom) typicky treba vychádzať z existencie zneužitia, aj keď sa zdaniteľná osoba odvoláva na (údajné) dôvody z oblasti mimo daňového práva.
- 25 Ak by Súdny dvor takéto usporiadanie nepovažoval za zneužitie práva alebo ak by dôvody z oblasti mimo daňového práva, existenciu ktorých konštatoval Finanzgericht (finančný súd), vylučovali existenciu zneužitia práva, hrozilo by nebezpečenstvo, že v prípadoch, keď dcérska spoločnosť nie je oprávnená na plné odpočítanie dane, budú holdingy „zapojené“ do ich celkového nákupu služieb takým spôsobom, že holding väčšinu služieb poskytne bezodplatne (= vloží do dcéry). Holding by potom získal plné odpočítanie dane na všetky plnenia na vstupe, hoci väčšina z nich nemá nič spoločné s jeho odplatnými transakciami, a bolo by dosiahnuté odpočítanie dane, ktoré by v prípade priameho poskytnutia plnenia nemali ani matka ani dcéra.
- 26 To by nebolo v súlade so systémom ani vtedy, keď by na „zapojenie“ existovali dôvody z oblasti mimo daňového práva, a poskytlo by to holdingom súťažnú výhodu voči jednostupňovým podnikom, ktorým je odpočítanie dane odopreté.