SODBA SODIŠČA (prvi senat)

26 maja 2005*

V zadevi C-465/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče z odločbo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Avstrija), z dne 20. oktobra 2003, ki je na Sodišče prispela 5. novembra 2003, v postopku

Kretztechnik AG

proti

Finanzamt Linz,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, K. Lenaerts (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič in E. Levits, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs,
sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15 decembra 2004,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za Kretztechnik AG P. Farmer, barrister, skupaj z J. Kajus in B. Terrom, professeur,

— za Finanzamt Linz W. Ritirc, zastopnik,

— za avstrijsko vlado H. Dossi, zastopnik,

— za dansko vlado J. Molde, zastopnik,

— za nemško vlado F. Huschens in M. Lumma ter tudi A. Tiemann, zastopniki,

— za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z P. Gentilijem, avvocato dello Stato,

— za vlado Združenega kraljestva M. Bethell, zastopnik, skupaj z M. Hall, barrister,

— za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in K. Gross, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 24 februarja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2 in 17 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Kretztechnik AG (v nadaljevanju: Kretztechnik) in Finanzamt Linz, zato ker to navedeni družbi ni dovolilo odbitja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je plačala za storitve, povezane z izdajo delnic ob uvrstitvi na frankfurtsko borzo.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 2, drugi odstavek, Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL L 71, str. 1301) določa: „[Pri] vsaki transakciji se [DDV], izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali storitve, obračuna po odbitku zneska [DDV], ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente."

4 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive so predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo."

5 Člen 4(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka."

6 V skladu s členom 5(1) Šeste direktive dobava blaga pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik".

7 Člen 6(1), prvi pododstavek, te direktive določa, da „vsak[a] transakcij[a], ki ni dobava blaga", pomeni opravljanje storitev.

8 Člen 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive določa, da države članice oprostijo DDV „transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji [...]“

9 V členu 17(1) in (2) Šeste direktive je določeno:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

10 Člen 17(5) Šeste direktive se nanaša na odbitnost DDV, če bo davčni zavezanec blago in storitve, uporabil ali za transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, ali za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten. V tem primeru prvi pododstavek te določbe določa, da „je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam".

Nacionalna zakonodaja

11 Določbe Šeste direktive so bile v avstrijsko nacionalno pravo prenesene z zakonom iz leta 1994 o prometnem davku (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), v različici objavljeni v letu 1999 (BGBl. I, 106/1999).

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Kretztechnik je delniška družba s sedežem v Avstriji, katere namen je razvoj in dobava medicinskih aparatov. S sklepom skupščine njenih delničarjev z dne 18. januarja 2000 je bil kapital družbe povečan z 10 milijonov na 12,5 milijona EUR. Da bi pridobila kapital, potreben za to povečanje, je zaprosila za svojo uvrstitev na frankfurtsko borzo.

13 Kretztechnik je bila marca 2000 uvrščena na navedeno borzo. Povečanje kapitala je opravila z izdajo delnic na prinosnika.

14 Odločba Finanzamt Linz o odmeri davka za leto 2000 z dne 5. julija 2005 ni priznala odbitka vstopnega DDV, ki ga je Kretztechnik plačala za storitve, povezane s svojo uvrstitvijo na borzo. Ker je bila izdaja delnic na podlagi določbe nacionalnega prava, ki je podobna členu 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive, obravnavana kot transakcija, oproščena DDV, se po mnenju Finanzamt ta družba ne more sklicevati na pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV.

15 Kretztechnik je pri Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, izpodbijala omenjeno odločbo o odmeri davka, to pa je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali delniška družba opravi dobavo za plačilo v smislu člena 2(1) Šeste direktive [...], če ob uvrstitvi na borzo za nove delničarje izda delnice za plačilo emisijske cene?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člena 2(1) in 17 Šeste direktive [...] razlagati tako, da je treba opravljanje storitev, povezanih z uvrstitvijo na borzo, v celoti opredeliti kot transakcijo, ki je oproščena davka, zaradi česar te ne dopuščajo odbitka plačanega vstopnega davka?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: ali člen 17(1) in (2) Šeste direktive daje pravico do odbitka plačanega vstopnega davka, zato ker so ostale storitve (seznanjanje javnosti, odvetniški stroški, tehnično in pravno svetovanje), za katere se šteje, da utemeljujejo pravico do odbitka, namenjene za obdavčljive transakcije podjetja?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

16 Kretztechnik, danska in italijanska vlada ter tudi Komisija Evropskih skupnosti menijo, da družba ne opravi storitve za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, če ob svoji uvrstitvi na borzo izda nove delnice. V zvezi s tem poudarjajo, da Kretztechnik vstopa na borzni trg, zato da financira svojo statutarno gospodarsko dejavnost in ne v okviru gospodarske dejavnosti posredovanja z vrednostnimi papirji.

17 Nasprotno pa Finanzamt Linz in avstrijska vlada, nemška vlada in vlada Združenega kraljestva menijo, da čeprav nakupa in imetništva delnic ni mogoče šteti za gospodarske dejavnosti (glej sodbe z dne 20 junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, str. I-3111; z dne 6. februarja 1997 v zadevi Harnas & Helm, C-80/95, Recueil, str. I-745, in z dne 26. junija 2003 v zadevi KapHag, C-442/01, Recueil, str. I-6851), pa je izdaja delnic s strani davčnega zavezanca za povečanje njegovega kapitala zaradi izvajanja njegove gospodarske dejavnosti obdavčljiva transakcija. Ta razlaga naj bi bila potrjena s členom 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive, ki naj bi izhajal iz v načelu obdavčljive transakcije.

18 V tem pogledu je treba opozoriti, da iz člena 2, točka 1, Šeste direktive, ki opredeli področje uporabe DDV, izhaja, da so v državi članici predmet tega davka samo

dejavnosti gospodarske narave. Izraz gospodarske dejavnosti je opredeljen v členu 4(2) iste direktive, in sicer obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, pa tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (zgoraj navedena sodba KapHag, točka 36).

19 V skladu z ustaljeno sodno prakso se pridobitev in imetništvo delnic ne štejeta za gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive. Prevzem finančnih deležev v drugih podjetjih ni izkoriščanje stvari, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, ker je morebitna dividenda, ugodnost te participacije, posledica lastništva stvari in ni protidajatev za nobeno gospodarsko dejavnost v smislu iste direktive (glej zgoraj navedeni sodbi Harnas & Helm, točka 15, in KapHag, točka 38, ter sodbo z dne 21. oktobra 2004 v zadevi BBL, C-8/03, ZOdl., str. I-10157, točka 38). Če prevzem finančnih deležev v drugih podjetjih ni gospodarska dejavnost v smislu omenjene direktive, velja enako za transakcije prenosa teh deležev (glej sodbo z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, str. I-3013, točka 33, ter zgoraj navedeni sodbi KapHag, točka 40, in BBL, točka 38).

20 Nasprotno pa v skladu s členom 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive sodijo na področje uporabe te direktive, vendar so oproščene DDV, transakcije pobiranja stalnih prihodkov iz dejavnosti, ki presegajo okvir nakupa in prodaje vrednostnih papirjev, kot so transakcije, opravljene pri izvajanju gospodarske dejavnosti posredovanja z vrednostnimi papirji (glej sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM, C-77/01, Recueil, str. I-4295, točka 59, in zgoraj navedena sodba BBL, točka 41).

21 Glede vprašanja, ali je mogoče izdajo delnic s strani družbe šteti za gospodarsko dejavnost, ki sodi na področje uporabe člena 2, točka 1, Šeste direktive, je pomembno poudariti, prvič, da se narava take transakcije ne razlikuje glede na to, ali jo je opravila družba v okviru svoje uvrstitve na borzo ali družba, ki ne kotira na borzi.

22 Drugič, je pomembno poudariti, da v skladu s členom 5(1) Šeste direktive dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Izdaje novih delnic – ki so vrednostni papirji, ki izražajo pravico – torej ni mogoče šteti za dobavo blaga za plačilo v smislu člena 2, točka 1, iste direktive.

23 Obdavčljivost izdaje delnic je zato odvisna od tega, ali je ta transakcija opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

24 V tem pogledu je Sodišče že odločilo, da osebna družba, ki za plačilo prispevka v gotovini sprejme družbenika, za tega ne opravi storitve za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive (zgoraj navedena sodba KapHag, točka 43).

25 Enaka ugotovitev je potrebna glede izdaje delnic zaradi zbiranja kapitala.

26 Kot to v točkah 59 in 60 sklepnih predlogov pravilno poudarja generalni pravobranilec, namerava družba, ki izda nove delnice, povečati svoje premoženje tako, da si priskrbi dodatni kapital, pri čemer novim delničarjem priznava lastninsko pravico na delu tako povečanega kapitala. Z vidika družbe izdajateljice je cilj pridobitev kapitala in ne dobava storitev. Za delničarja je njegovo vplačilo zneskov, ki so potrebni za povečanje kapitala, investicija ali kapitalska naložba in ne plačilo protidajatve.

27 Iz tega sledi, da izdaja delnic ni niti dobava blaga niti storitev, opravljenih za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive. Zato taka transakcija, če je oziroma ni izvedena ob uvrstitvi zadevne družbe na borzo, ne sodi na področje uporabe te direktive.

28 Na prvo vprašanje je torej treba odgovoriti tako, da izdaja novih delnic ni transakcija, ki sodi na področje uporabe člena 2, točka 1, Šeste direktive.

Drugo vprašanje

29 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Tretje vprašanje

30 S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 17(1) in(2) Šeste direktive daje pravico do odbitka plačanega vstopnega DDV za storitve, povezane z izdajo delnic.

31 Finanzamt Linz ter tudi avstrijska, danska, nemška in italijanska vlada menijo, da zato ker izdaja delnic v okviru uvrstitve na borzo ni obdavčljiva transakcija v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, ne nastane pravica do odbitka DDV, obračunanega od storitev, pridobljenih za plačilo, zaradi izdaje omenjenih delnic. V nasprotju z zadevo, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361), naj v zadevi v postopku v glavni stvari pridobljene storitve, ki se nanašajo na vložena sredstva in so bile predmet DDV, ne bi bile sestavni del splošne gospodarske dejavnosti družbe Kretztechnik, kot sestavni elementi, zajeti v ceni proizvodov, ki jih ta družba trži. Stroški za te storitve naj bi bili povezani samo z uvrstitvijo te družbe na borzo in naj ne bi bili povezani z njeno splošno obdavčljivo dejavnostjo.

32 V nasprotju s tem Kretztechnik, vlada Združenega kraljestva in Komisija ocenjujejo, da so lahko pridobljene storitve, ki se nanašajo na vložena sredstva in predmet DDV, čeprav niso bile povezane s posebnimi obdavčljivimi transakcijami, ampak s stroški v zvezi z izdajo delnic, del splošnih stroškov te družbe in elementi cene proizvodov, ki jih ta trži. V teh okoliščinah naj bi v korist družbe Kretztechnik obstajala pravica do odbitka plačanega vstopnega DDV, povezanega s stroški, ki so prikazani za pridobitev storitev, povezanih z uvrstitvijo te družbe na borzo (glej sodbi z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group, C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 25, in z dne 8. junija 2000v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 31, ter zgoraj navedena sodba Abbey National, točke od 34 do 36).

33 V tem pogledu je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka, določena v členih od 17 do 20 Šeste direktive, sestavni del sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti. Nemudoma se izvaja za vse davke, ki so bili obračunani od transakcij, ki se nanašajo na vložena sredstva (glej zlasti sodbi z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, ter z dne 21. marca 2000 v zadevi Gabalfrisa in drugi, C-110/98 in C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43).

34 Ureditev odbitkov je namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19, in z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15, ter tudi zgoraj navedene sodbe Gabalfrisa in drugi, točka 44; Midland Bank, točka 19, in Abbey National, točka 24).

35 Iz zadnjenavedenega pogoja izhaja, da morajo imeti vstopne transakcije, ki se nanašajo na vložena sredstva, zato da bi bil DDV odbiten, neposredno in takojšnjo zvezo z izhodnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Tako pravica do odbitka DDV, obračunanega od pridobitve blaga ali storitev, ki se nanašajo na vložena sredstva, izhaja iz tega, da so stroški, odvedeni za njihovo pridobitev, del sestavnih elementov cene obdavčljivih izhodnih transakcij, ki dajejo pravico do odbitka (glej zgoraj navedeni sodbi Midland Bank, točka 30, in Abbey National, točka 28, ter sodbo z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 31).

36 V zadevi v postopku v glavni stvari glede dejstva, da je izdaja delnic transakcija, ki ne sodi na področje uporabe Šeste direktive, in da je Kretztechnik to transakcijo izvedla,

da bi v korist svoje splošne gospodarske dejavnosti povečala svoj kapital, je treba šteti, da so stroški za storitve, ki jih je v okviru zadevne transakcije pridobila ta družba, del njenih splošnih stroškov in so kot taki sestavni elementi cene njenih proizvodov. Te storitve imajo neposredno in takojšnjo zvezo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej zgoraj navedene sodbe BLP Group, točka 25; Midland Bank, točka 31; Abbey National, točki 35 in 36, ter Cibo Participations, točka 33).

37 Iz tega sledi, da ima v skladu s členom 17(1) in (2) Kretztechnik pravico do odbitka celotnega DDV, obračunanega od stroškov, ki jih je ta družba prikazala za različne storitve, ki jih je pridobila v okviru izdaje delnic, ki jo je opravila, vendar če so vse transakcije, ki jih je ta družba opravila v okviru svoje gospodarske dejavnosti, obdavčljive transakcije. Če davčni zavezanec hkrati opravlja transakcije, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, in transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, lahko ta v skladu s členom 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam (zgoraj navedeni sodbi Abbey National, točka 37, in Cibo Participations, točka 34).

38 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da člen 17(1) in (2) Šeste direktive daje pravico do odbitka celotnega DDV, obračunanega od stroškov, ki jih je davčni zavezanec prikazal za različne storitve, pridobljene v okviru izdaje delnic, kolikor so vse transakcije, ki jih je davčni zavezanec opravil v okviru svoje gospodarske dejavnosti, obdavčljive transakcije.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev

stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je, Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Izdaja novih delnic ni transakcija, ki sodi na področje uporabe člena 2, točka 1, Šeste direktive Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995.**

2. **Člen 17(1) in (2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS, kot je bil spremenjen z Direktivo Sveta 95/7/ES, daje pravico do odbitka celotnega davka na dodano vrednost, obračunanega od stroškov, ki jih je davčni zavezanec prikazal za različne storitve, pridobljene v okviru izdaje delnic, kolikor so vse transakcije, ki jih je ta davčni zavezanec opravil v okviru svoje gospodarske dejavnosti, obdavčljive transakcije.**

Podpisi