SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 10 marca 2011*

V zadevi C-540/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Regeringsrätten (Švedska) z odločbo z dne 10. decembra 2009, ki je prispela na Sodišče 21. decembra 2009, v postopku

Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp

proti

Skatteverket,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, K. Schiemann, sodnik, C. Toader (poročevalka), A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiūnas, sodnik,

* Jezik postopka: švedščina.

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,
sodna tajnica: C. Strömholm, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. novembra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp J. Hefner, skattejurist,

– za Skatteverket M. Loeb, zastopnik,

– za švedsko vlado A. Falk, zastopnica,

– za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z A. Astonom, SC,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in J. Enegren, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. decembra 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(B)(a) in (d), točke 1, 2 in 5, 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, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp (v nadaljevanju: SEB) in Skatteverket (švedska davčna uprava) glede tega, ali je jamstvo za odkup delnic („underwriting guarantee“) oproščeno plačila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;

[…]“

4 Člen 13(B) Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki;

[…]

(d) naslednje transakcije:

1. dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

2. sklepanje ali druge vrste poslovanja v zvezi z garancijami za kredite ali kakršnimi koli drugimi oblikami zavarovanja denarja ter upravljanje garancij za kredite s strani osebe, ki kredit odobri;

[…]

5. transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, razen z:

– dokumenti, ki ustanavljajo lastništvo na blagu,

– pravicami ali vrednostnimi papirji iz člena 5(3);

[…]“

Nacionalno pravo

5 Člen 1 poglavja 1 zakona (1994:200) o davku na dodano vrednost (mervärdesskattelagen (1994:200)) z dne 30. marca 1994 (SFS 1994, št. 200, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„[DDV] se v skladu s tem zakonom državi plačuje:

1. od dobav blaga oziroma storitev na ozemlju države, za katere se plačuje davek in ki se izvajajo kot poklicna dejavnost;

[…]“

6 Člen 9 poglavja 3 zakona o DDV določa:

„Opravljanje bančnih in finančnih storitev ter transakcije z vrednostnimi papirji in podobne dejavnosti so oproščene plačila davka.

Bančne in finančne storitve ne zajemajo notarske dejavnosti, storitev izterjave in administrativnih storitev faktoringa ali najema prostorov za hrambo.

‚Transakcije z vrednostnimi papirji' so:

1. posredništvo in trgovanje z delnicami, drugimi družbenimi deleži in terjatvami, ne glede na to, ali so ti v obliki vrednostnih papirjev ali ne, in

2. upravljanje investicijskih skladov v smislu zakona (2004:46) o investicijskih skladih."

7 Člen 10 istega poglavja 3 zakona o DDV določa:

„Zavarovalne in pozavarovalne storitve, vključno s storitvami, ki jih zagotavljajo zavarovalni posredniki ali zavarovalni zastopniki in ki se nanašajo na zavarovanje ali pozavarovanje, so oproščene plačila davka."

Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

8 SEB je švedska kreditna institucija na čelu „skupine zavezancev za DDV" („mervärdesskattegrupp"). Ta kreditna institucija prav tako nudi storitve financiranja podjetij v zvezi z izdajo finančnih instrumentov.

9 SEB je leta 2002 skupaj z drugo družbo, članico iste skupine zavezancev za DDV, tretji družbi dala jamstvo za odkup delnic, v skladu s katerim so se člani te skupine zavezali

prevzeti delnice te družbe, ki ne bi bile vpisane v času, predvidenem za vpis delnic (v nadaljevanju: jamstvo za odkup). Za zagotovitev tega jamstva je bila članom skupine zavezancev plačana provizija.

10 Navedena skupina je menila, da je zagotavljanje jamstva za odkup deležno oprostitve plačila DDV, zato pri obračunu te provizije ni niti zaračunala niti vknjižila DDV.

11 Ob davčnem nadzoru, ki ga je opravil leta 2005, je Skatteverket ocenil, da zagotavljanje jamstva za odkup ni transakcija, oproščena plačila DDV, in z odločbo z dne 30. decembra 2005 zahteval plačilo DDV za obračunsko obdobje, ki zajema mesec oktober 2002.

12 SEB je izpodbijala to odločbo s tožbo pred länsrätten i Stockholms län (prvostopenjsko upravno sodišče v Stockholmu), ki je tožbo zavrnilo.

13 Skupina zavezancev za DDV je zoper zavrnilno sodbo vložila pritožbo pri Kammarrätten i Stockholm (pritožbeno upravno sodišče v Stockholmu). To je pritožbo zavrnilo, SEB pa je vložila izredno pravno sredstvo pri Regeringsrätten (Vrhovno upravno sodišče) in trdila, da je zadevno jamstvo za odkup mogoče primerjati z drugimi storitvami na finančnem področju, ki so oproščene plačila DDV, kot so transakcije z vrednostnimi papirji, zavarovanje, dajanje kreditov, garancije ali celo prodajne opcije.

14 Predložitveno sodišče v zvezi s tem najprej pojasnjuje, da po sodni praksi švedskih sodišč zagotavljanje jamstva za odkup ni transakcija, oproščena v smislu člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive (transakcije z vrednostnimi papirji).

15 Regeringsrätten kljub temu ugotavlja, da med pravnimi redi številnih držav članic obstajajo razlike glede uporabe oprostitve iz navedene določbe Šeste direktive za storitve jamstva za odkup. Tako naj bi bile v Združenem kraljestvu in na Irskem za take storitve uvedene izrecne oprostitve plačila DDV.

16 Predložitveno sodišče poleg tega zatrjuje, da Sodišče v sodni praksi, ki se nanaša na razlago oprostitev iz člena 13(B)(a) ali (d), točke 1, 2 in 5, Šeste direktive, ni dalo jasnega odgovora na vprašanje, ali je mogoče katero od teh oprostitev uporabiti za storitve zagotavljanja jamstva za odkup.

17 V teh okoliščinah je Regeringsrätten prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 13(B) [Šeste direktive] razlagati tako, da oprostitve plačila [DDV], ki jih določa, obsegajo tudi storitve (jamstvo za odkup), ki se nanašajo na primer, ko kreditna institucija družbi, ki želi izdati nove delnice, za plačilo zagotovi jamstvo, s katerim se zaveže, da bo prevzela delnice, ki ne bodo vpisane v času, predvidenem za vpis delnic?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

18 Pred preučitvijo pravne podlage za morebitno oprostitev jamstva za odkup, kot je to iz postopka v glavni stvari, je treba pojasniti, da to jamstvo spada v področje uporabe Šeste direktive, saj – ob upoštevanju dejstva, da obstaja pravno razmerje med izdajateljem in garantom in da provizija, ki jo drugi prejme od izdajatelja, pomeni dejansko protivrednost jamstva, ki ga je slednjemu zagotovil garant – pomeni opravljanje storitev za plačilo v smislu člena 2, točka 1, navedene direktive (glej v tem smislu sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14; z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago, C-172/96, Recueil, str. I-4387, točka 26, in z dne 16. decembra 2010 v zadevi MacDonald Resorts, C-270/09, ZOdl., str. I-13179, točka 16).

19 Spomniti je treba, da gre v skladu s sodno prakso Sodišča pri oprostitvah, navedenih v členu 13 Šeste direktive, za samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge (glej zlasti sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15, in z dne 28. januarja 2010 v zadevi Eulitz, C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 25 in navedena sodna praksa).

20 V zvezi z vprašanjem, ali se za takšno jamstvo za odkup lahko uporabi oprostitev plačila DDV v skladu členom 13(B)(a) ali (d), točke 1, 2 in 5, Šeste direktive, je treba spomniti, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 13, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, da se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov

predvsem v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo ozke razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 13, razlagati tako, da bi se jim odvzeli učinki (glej zgoraj navedeno sodbo Eulitz, točka 27 in navedena sodna praksa).

21 Nazadnje, kar zadeva razloge, ki so pomenili podlago za določitev oprostitev plačila DDV za transakcije, naštete v navedenem členu 13(B), je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je namen teh oprostitev odpraviti težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se odbije, in preprečiti povečanje stroškov potrošniškega kredita (sodba z dne 19. aprila 2007 v zadevi Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, ZOdl., str. I-3225, točka 24).

22 Na vprašanje je treba odgovoriti ob upoštevanju teh premislekov.

Oprostitev na podlagi člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive

23 Čeprav ni izključeno, da lahko glede na stališča, predložena Sodišču v okviru postopka, ki je tekel pred njim, jamstvo za odkup iz postopka v glavni stvari spada v več kategorij transakcij, ki so na podlagi člena 13(B)(a) ali (d), točke 1, 2 in 5, Šeste direktive oproščene plačila DDV, je treba najprej preučiti vprašanje v zvezi z določbami člena 13(B)(d), točka 5, te direktive, ki se nanašajo na transakcije z vrednostnimi papirji.

Stališča, predložena Sodišču

24 SEB navaja, da je storitev jamstva za odkup iz postopka v glavni stvari na Švedskem neodvisna in da je ločena od celotne storitve izdaje vrednostnih papirjev. Poleg tega navaja, da jamstva za odkup v obravnavanem primeru niso odobrili isti subjekti, ki so delnice izdali.

25 Švedska vlada priznava, da storitev jamstva za odkup ne pomeni kategorije iz sklopa finančnih storitev in da bi jo bilo treba glede DDV presojati ločeno, in meni, da ta storitev ni oproščena plačila DDV na podlagi člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive.

26 SEB, katere razmišljanju se pridružuje Evropska komisija, v zvezi z opredelitvijo te storitve trdi, da je navedena storitev jamstva za odkup transakcija z vrednostnimi papirji, kot je opredeljena v sodni praksi Sodišča, saj lahko ustvari, spremeni ali na podlagi katere lahko ugasnejo pravice in obveznosti strank v zvezi z vrednostnimi papirji ter lahko spremeni pravni in gospodarski položaj med strankami v smislu sodb z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točki 72 in 73) in z dne 13. decembra 2001 v zadevi CSC Financial Services (C-235/00, Recueil, str. I-10237, točka 33).

27 Irska trdi, da v tej državi članici jamstvo za odkup pomeni le del celotne storitve, ki je neločljivo povezan z izdajo vrednostnih papirjev, ki vsebuje tudi storitve svetovanja in trženja. Ta celotna storitev je na Irskem oproščena plačila DDV, ker pomeni transakcijo z vrednostnimi papirji iz člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive.

28 Skatteverket meni, da zagotavljanja jamstva za odkup ni mogoče šteti za transakcijo z vrednostnimi papirji, ker jamstvo za odkup samo po sebi ne more ustvariti, spremeniti ali na njegovi podlagi ne morejo ugasniti pravice ali obveznosti v zvezi z lastništvom delnic. Ti pravni učinki naj bi med garantom in izdajateljem nastopili le, če izdaje ne bi v celoti vpisali drugi investitorji in če bi garant moral vpisati njen preostanek. Le v takem primeru naj bi bila možna oprostitev plačila DDV. Nasprotno pa naj, če bi celotno izdajo vpisali investitorji na trgu, ne bi prišlo do spremembe pravic in obveznosti v zvezi z lastništvom delnic in zato oprostitev ne bi bila možna.

Odgovor Sodišča

29 Ob upoštevanju stališč, ki sta jih Sodišču predložili SEB in švedska vlada, ki se strinjata glede te problematike, je treba najprej ugotoviti, da je zadevno jamstvo za odkup na Švedskem mogoče šteti za neodvisno storitev, ki je lahko opravljena samostojno, in ne kot storitev, povezano z drugimi storitvami pri izdaji delnic.

30 Pred odgovorom na zastavljeno vprašanje je treba spomniti, da je Sodišče glede obsega oprostitve iz člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive ugotovilo, da so transakcije z delnicami in drugimi vrednostnimi papirji transakcije na trgu vrednostnih papirjev in da trgovanje z vrednostnimi papirji zajema dejanja, ki spremenijo pravni in finančni položaj med strankami (zgoraj navedena sodba SDC, točki 72 in 73).

31 Vendar pa je Sodišče prav tako presodilo, da transakcije z vrednostnimi papirji v smislu navedenega člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive zajemajo transakcije, ki lahko ustvarijo, spremenijo ali na podlagi katerih lahko ugasnejo pravice in obveznosti strank v zvezi z vrednostnimi papirji (zgoraj navedena sodba CSC Financial Services, točka 33).

32 Ob upoštevanju merila, ki ga je Sodišče tako upoštevalo v zgoraj navedeni sodbi CSC Financial Services, namreč spremembe – čeprav potencialne – pravnega in finančnega položaja med zadevnimi strankami, je treba ugotoviti, da v obravnavanem primeru, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 53 sklepnih predlogov, jamstvo za odkup iz postopka v glavni stvari izpolnjuje pogoje, ki jih je določila ta sodna praksa.

33 Tudi če bi namreč na koncu celotno izdajo delnic vpisali investitorji na trgu, tako da ne bi več bil potreben nakup preostanka delnic s strani garanta, bi lahko sklenitev pogodbe o jamstvu za odkup, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ustvarila, spremenila ali bi na njeni podlagi lahko ugasnile pravice v zvezi z lastništvom delnic, takšna možnost pa sama po sebi zadostuje za to, da se tako jamstvo za odkup opredeli kot transakcija z vrednostnimi papirji v smislu navedene sodne prakse.

34 Poleg tega, če se sledi stališču Skatteverket, kreditna institucija, ki je zagotovila jamstvo v okviru izdaje delnic, pri kateri so vse izdane delnice vpisali investitorji na trgu, za to transakcijo ne bi bila oproščena plačila DDV, saj naj ne bi prišlo do prenosa delnic med strankami in zato do dejanske spremembe njihovih pravic in obveznosti v zvezi z lastništvom delnic.

35 Če pa bi, nasprotno, druga kreditna institucija zagotovila isto vrsto jamstva za odkup v okviru izdaje delnic, pri kateri ne bi bile vpisane vse delnice, in bi bila zato dolžna kupiti nevpisane delnice, bi bila taka transakcija – ki v nasprotju s tem, kar zatrjuje Skatteverket, spada v področje uporabe Šeste direktive in je neodvisna od izdaje delnic – oproščena plačila DDV, saj bi v tem primeru prišlo do dejanske spremembe pravic in obveznosti strank glede lastništva delnic.

36 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da bi bila razlaga člena 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive, v skladu s katero bi bila oprostitev ali neoprostitev storitve jamstva za odkup od plačila DDV odvisna od tega, ali so bile izdane delnice vpisane delno ali v celoti, v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, na katerem med drugim temelji skupni sistem DDV, uveden s to direktivo, in ki nasprotuje temu, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, obravnavajo različno glede obdavčitve s tem davkom (sodba z dne 28. junija 2007 v zadevi JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust in The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, ZOdl., str. I-5517, točka 29 in navedena sodna praksa).

37 Ker je jamstvo za odkup, kakršno je to iz postopka v glavni stvari, oproščeno plačila DDV, ker pomeni transakcijo z vrednostnimi papirji v smislu 13B(d), točka 5, Šeste direktive, za rešitev spora v glavni stvari in zato za odgovor, ki ga je treba dati predložitvenemu sodišču, takega jamstva ni treba preučiti niti glede na člen 13(B)(a) ali (d), točki 1 in 2, Šeste direktive.

38 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(B)(d), točka 5, Šeste direktive razlagati tako, da oprostitev plačila DDV iz te določbe zajema storitve, ki jih zagotavlja kreditna institucija v obliki odplačnega jamstva

za odkup družbi, ki želi izdati nove delnice, s katerim se ta institucija zaveže, da bo prevzela delnice, ki ne bodo vpisane v času, predvidenem za vpis delnic.

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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 13(B)(d), točka 5, 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 je treba razlagati tako, da oprostitev plačila davka na dodano vrednost iz te določbe zajema storitve, ki jih zagotavlja kreditna institucija v obliki odplačnega jamstva za odkup družbi, ki želi izdati nove delnice, s katerim se ta institucija zaveže, da bo prevzela delnice, ki ne bodo vpisane v času, predvidenem za vpis delnic.

Podpisi