Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 8. novembra 2018*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Predvidena prodaja delnic družbe vnukinje – Izdatki, povezani z opravljanjem storitev, pridobljenih za namene te prodaje – Neizvedena prodaja – Zahteva za odbitek vstopnega davka – Področje uporabe DDV“

V zadevi C-502/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska) z odločbo z dne 15. avgusta 2017, ki je prispela na Sodišče 18. avgusta 2017, v postopku

C&D Foods Acquisition ApS

proti

Skatteministeriet,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik prvega senata v funkciji predsednika šestega senata, A. Arabadjiev in C. G. Fernlund (poročevalec), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za C&D Foods Acquisition ApS T. Frøbert in K. Bastian, advokater,

– za dansko vlado J. Nymann-Lindegren, agent, skupaj z D. Aukenom, advokat,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in N. Gossement, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. septembra 2018

izreka naslednjo

* Jezik postopka: danščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo C&D Foods Acquisition ApS (v nadaljevanju: C&D Foods) in Skatteministeriet (ministrstvo za davke in trošarine, Danska), ker slednji tej družbi ni priznal pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) v zvezi s storitvami svetovanja, ki jih je ta družba koristila v okviru predvidene, vendar neizvedene prodaje delnic družbe vnukinje, za katero je družba C&D Foods zagotavljala storitve upravljanja in informacijske tehnologije.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive 2006/112 določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 168 Direktive 2006/112 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“

Dansko pravo

6 V času dejanskega stanja spora o glavni stvari so bile upoštevne določbe momsloven (zakon o DDV) v prečiščenem besedilu zakona št. 966 z dne 14. oktobra 2005, kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: zakon o DDV).

7 Člen 3(1) zakona o DDV določa:

„Davčni zavezanci so fizične in pravne osebe, ki neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost.“

8 Člen 4(1) tega zakona določa:

„‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

9 Člen 13(1), točka 11, tega zakona določa:

„DDV je oproščeno naslednje blago in storitve:

11. naslednje finančne dejavnosti:

[…]

e) transakcije, vključno s trgovanjem, razen hrambe in upravljanja, z vrednostnimi papirji, razen z dokumenti, ki ustanavljajo lastništvo na blagu, in drugimi dokumenti, ki zagotavljajo nekatere pravice, zlasti pravico do uporabe nepremičnin ter deležev ali delnic, katerih lastništvo dejansko in pravno zagotavlja lastninsko pravico ali pravico do uporabe nepremičnine ali dela nepremičnine.“

10 Člen 37(1) tega zakona določa:

„Podjetja, registrirana v skladu s členi 47, 49, 51 ali 51a, lahko pri izračunu vstopnega davka (glej člen 56(3)) odbijejo davek, ki ga ta zakon določa za nakupe ali druge transakcije podjetja, ki se nanašajo na blago in storitve, ki se uporabljajo izključno za dobave podjetja, ki davka niso oproščene v skladu s členom 13, zlasti dobave, opravljene v tujini, vendar ob upoštevanju odstavka 6.“

11 Predložitveno sodišče navaja, da v skladu s prakso SKAT (danska davčna uprava) matična holdinška družba, ki sodeluje pri upravljanju hčerinske družbe, ne more odbiti DDV za stroške svetovanja pri prodaji kapitalskih deležev te hčerinske družbe, niti v primeru prodaje vseh njenih deležev, saj je takšna prodaja oproščena na podlagi člena 13(1), točka 11(e), zakona o DDV.

12 Kadar predhodna pridobitev in lastništvo delnic v hčerinski družbi pomenita ekonomsko dejavnost, SKAT meni, da je prodaja deležev s strani holdinške družbe, ki jih ima ta v hčerinski družbi, oproščena transakcija. Zato vstopnega DDV za stroške prodaje ni mogoče odbiti.

13 Vendar pa je pravico do odbitka DDV za stroške svetovanja v okviru prodaje deležev hčerinske družbe mogoče odobriti, če je te stroške mogoče šteti za del splošnih stroškov ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca. V ta namen se zahteva, da se nastali stroški lahko štejejo za sestavne elemente cene transakcij, opravljenih v okviru ekonomske dejavnosti tega davčnega zavezanca. Če pa je te stroške mogoče vključiti v ceno prodanih delnic, se pravica do odbitka ne odobri. Po mnenju SKAT je pravica do odbitka odvisna od konkretne presoje, ali je nastale stroške mogoče vključiti v ceno prodanih delnic oziroma ali so stroški le del sestavnih elementov cene transakcij, povezanih s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14 C&D Foods, družba danskega prava, je del mednarodne skupine Arovit (v nadaljevanju: skupina Arovit). Bila je matična družba družbe Arovit Holding A/S, prav tako družbe danskega prava, ki je imela v lasti družbo Arovit Petfood, slednja pa je imela v lasti preostale družbe v skupini.

15 Pred 1. marcem 2007 je bila glavna dejavnost družbe C&D Foods ta, da je bila matična družba družbe Arovit Holding. Družba C&D Foods je 1. marca 2007 s svojo družbo vnukinjo Arovit Petfood sklenila sporazum o upravljanju, ki se je nanašal na zagotavljanje storitev upravljanja in informacijske tehnologije. Na podlagi tega sporazuma je družba C&D Foods za svoje storitve družbi Arovit Petfood mesečno izdajala račune na podlagi zneska njenih izdatkov za plače zaposlenih z dodatnim 10-odstotnim pribitkom, temu pa se je prištel še znesek DDV.

16 Islandska kreditna institucija Kaupthing Bank je 13. avgusta 2008 prevzela skupino Arovit za znesek v višini enega eura, ker prejšnji lastnik te skupine ni odplačal posojila, ki mu je bilo odobreno. Ker je Kaupthing Bank nameravala prodati vse delnice, ki jih je imela v družbi Arovit Petfood, da ne bi bila več upnik te skupine, je v obdobju od decembra 2008 do marca 2009 za račun družbe C&D Foods sklenila svetovalne pogodbe v okviru te predvidene prodaje (v nadaljevanju: sporne storitve).

17 Potem ko je družba C&D Foods v letu 2009 plačala stroške v zvezi s tem projektom, je odbila z njimi povezan DDV. Postopek prodaje je bil zaključen jeseni ali konec leta 2009, ker se ni našel noben potencialni kupec.

18 SKAT je z odločbo z dne 26. januarja 2012 odbitek DDV v zvezi s stroški spornih storitev zavrnila. To odločbo je potrdila Landsskatteretten (nacionalna komisija za pritožbe v zvezi z davki, Danska), med drugim z obrazložitvijo, da ti izdatki niso v ustrezni povezavi s transakcijami družbe C&D Foods, ki so obdavčljive z DDV.

19 Družba C&D Foods je vložila tožbo pri Retten i Esbjerg (okrajno sodišče v Esbjergu, Danska), ki je zadevo predložilo v obravnavo Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo, Danska), ker je menilo, da gre za načelna vprašanja.

20 Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo) se sprašuje, ali ima holdinška družba pravico uveljavljati odbitek DDV za predvideno, vendar neizvedeno prodajo delnic družbe vnukinje, za katero ta holdinška družba opravlja storitve upravljanja in informacijske tehnologije.

21 Vestre Landsret (višje sodišče za zahodno regijo) je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 168 Direktive 2006/112 razlagati tako, da je v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, holdinška družba upravičena do odbitka DDV v celoti od vstopnih storitev, povezanih s skrbnim pregledom, opravljenim pred predvideno, vendar neizvedeno prodajo delnic hčerinske družbe, za katero holdinška družba opravlja storitve upravljanja in informacijske tehnologije, obdavčene z DDV?

2. Ali na odgovor na zgornje vprašanje vpliva dejstvo, da je bila cena za storitve upravljanja in informacijske tehnologije, ki so obdavčene z DDV in jih holdinška družba opravlja v okviru svoje ekonomske dejavnosti, določena na podlagi njenih izdatkov za plače zaposlenih z dodatnim 10-odstotnim pribitkom?

3. Ali lahko ne glede na odgovor na prejšnji vprašanji obstaja pravica do odbitka davka, če se šteje, da so stroški svetovanja, kot so ti v postopku v glavni stvari, splošni stroški, in – če je odgovor pritrdilen – pod katerimi pogoji?“

Vprašanja za predhodno odločanje

22 Najprej je treba poudariti, da se vprašanja za predhodno odločanje, kot navaja predložitveno sodišče, ne nanašajo na vprašanje, kdo je bil dejanski nosilec izdatkov za sporne storitve, temveč samo na pravico do odbitka DDV v zvezi s temi izdatki v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

23 V zvezi s tem je treba poudariti, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 16 sklepnih predlogov, da v skladu s členom 168 Direktive 2006/112 obstoj pravice do odbitka predpostavlja, da mora biti davčni zavezanec prejemnik zadevnega blaga ali storitev.

24 V zadevi v glavni stvari je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da je banka Kaupthing Bank za račun družbe C&D Foods uveljavljala svetovalne storitve, da bi pripravila prodajo delnic, ki jih ima v družbi Arovit Petfood. Izkupiček od te predvidene prodaje bi moral banki Kaupthing Bank omogočiti, da ne bi bila več upnica skupine Arovit.

25 Ker je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bila družba C&D Foods prejemnik vsaj nekaterih izmed zadevnih spornih storitev, in ker je predložitveno sodišče med drugim pojasnilo, zakaj je menilo, da je treba odgovoriti na zastavljena vprašanja, se zdi, da ta vprašanja niso hipotetična.

26 Dalje, za odgovor na postavljena vprašanja je treba najprej ugotoviti, ali je transakcija prodaje delnic, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ekonomska dejavnost, ki spada na področje uporabe Direktive 2006/112.

27 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče s temi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 2, 9 in 168 Direktive 2006/112 razlagati tako, da predvidena, vendar neizvedena transakcija prodaje delnic, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, spada na področje uporabe Direktive 2006/112, in če je tako, ugotoviti, ali ima družba na podlagi teh določb pravico do odbitka vstopnega DDV za nastale izdatke v zvezi s transakcijo prodaje delnic družbe vnukinje, ki ji ta družba zagotavlja storitve upravljanja, ki so obdavčene z DDV, čeprav se predvideva, da se bo izkupiček iz te prodaje porabil za odplačilo dolga, in če je to ustrezno, obseg tega odbitka.

28 Uvodoma je treba navesti, da je Direktiva 2006/112, ki je začela veljati 1. januarja 2007, razveljavila Šesto direktivo 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ne da bi jo vsebinsko spremenila. Ker so zadevne določbe Direktive 2006/112 v bistvu vsebinsko enake določbam Šeste direktive 77/388, se sodna praksa Sodišča glede te zadnjenavedene direktive uporablja tudi za Direktivo 2006/112.

29 Iz člena 2(1) Direktive 2006/112, ki opredeljuje področje uporabe DDV, je razvidno, da so v državi članici predmet tega davka samo ekonomske dejavnosti. V skladu s členom 9 te direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Poleg tega iz tega člena 9 izhaja, da pojem ekonomske dejavnosti zajema vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, zlasti pa izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 27).

30 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da družba, katere edini namen je pridobivanje deležev v drugih družbah, ne da bi ta družba neposredno ali posredno sodelovala pri upravljanju teh družb, ni zavezanka za DDV v smislu člena 9 Direktive 2006/112 in nima pravice do odbitka v skladu s členom 168 te direktive. Zgolj pridobitve in zgolj imetništva delnic kot takih ni mogoče šteti za ekonomsko dejavnost v smislu Direktive 2006/112, ki bi pridobitelju podelila status davčnega zavezanca, ker te transakcije ne zajemajo izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, saj je edino plačilo za te transakcije morebitni dobiček pri prodaji teh delnic (glej v tem smislu sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 28 in navedena sodna praksa, ter sodbo z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 16).

31 Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da na področje uporabe DDV spadajo samo plačila, ki pomenijo protidajatev za transakcijo ali ekonomsko dejavnost, in da to ne velja za plačila, nastala le zaradi lastništva premoženja, kot je to pri dividendah ali drugih donosih delnic (sodba z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 29 in navedena sodna praksa).

32 Vendar je drugače, kadar poleg finančne udeležbe v drugi družbi pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družbe, v kateri so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima izdajatelj delnic kot delničar ali družbenik, če to sodelovanje zajema izvajanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 Direktive 2006/112, kot je dobava upravnih in računovodskih storitev ter storitev informacijske tehnologije (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 30 in navedena sodna praksa).

33 Poleg tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da transakcije v zvezi z delnicami ali deleži družbe spadajo na področje uporabe DDV, če so opravljene v okviru ekonomske dejavnosti trgovanja z vrednostnimi papirji zaradi posrednega ali neposrednega sodelovanja pri upravljanju družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, ali so neposredna, trajna in nujna razširitev obdavčljive dejavnosti (sodba z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 31 in navedena sodna praksa).

34 V zvezi z vprašanjem, ali stroški, povezani s transakcijo prodaje delnic, spadajo na področje uporabe DDV, je treba spomniti, da je bilo Sodišče v sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), pozvano, naj preuči to vprašanje glede stroškov, ki so nastali matični družbi v okviru transakcije prodaje delnic hčerinske in nadzorovane družbe, za kateri je prva družba – kot matična družba – opravljala storitve, ki so obdavčene z DDV.

35 Sodišče je v točki 33 sodbe z dne 29. oktobra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), navedlo, da je v takšnih okoliščinah transakcijo prodaje, ki jo je matična družba te skupine izvedla zaradi prestrukturiranja skupine družb, mogoče šteti za transakcijo, katere predmet je trajno doseganje dohodka iz dejavnosti, ki presegajo okvir zgolj prodaje delnic. Sodišče je zato menilo, da je ta transakcija pomenila neposredno vez z organizacijo dejavnosti, ki jo je opravljala zadevna skupina, in je bila tako neposredna, trajna in nujna razširitev obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca ter je posledično spadala na področje uporabe DDV.

36 Poleg tega je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je glede na njihovo objektivno vsebino treba ugotoviti, ali obstaja neposredna in takojšnja vez med blagom ali dobavami uporabljenih storitev in obdavčljivo vstopno transakcijo ali, izjemoma, obdavčljivo vstopno transakcijo (sodba z dne 21. februarja 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, točka 24 in navedena sodna praksa).

37 V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da je treba upoštevati izključni razlog zadevne transakcije, ker je slednjega treba šteti za merilo za določitev objektivne vsebine. Če je ugotovljeno, da transakcija ni bila izvedena za potrebe obdavčljivih dejavnosti davčnega zavezanca, ni mogoče šteti, da ima ta transakcija neposredno in takojšnjo vez s temi dejavnostmi v smislu sodne prakse Sodišča, čeprav bi bila ta transakcija glede na njeno objektivno vsebino obdavčljiva z DDV (sodba z dne 21. februarja 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, točka 29).

38 Iz tega izhaja, da transakcija prodaje delnic lahko spada na področje uporabe DDV načeloma samo, če je neposreden in izključni razlog za to transakcijo obdavčljiva ekonomska dejavnost zadevne matične družbe oziroma je ta transakcija neposredna, trajna in nujna razširitev te dejavnosti. Tako je v primeru, kadar se navedena transakcija izvede z namenom, da se izkupiček iz te prodaje uporabi neposredno za obdavčljivo ekonomsko dejavnost zadevne matične družbe ali ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja skupina, katere matična družba je.

39 V obravnavanem primeru je iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, razvidno, da je bil cilj prodaje delnic iz postopka v glavni stvari uporaba izkupička od te prodaje za poravnavo dolgov do banke Kaupthing Bank, nove lastnice skupine Arovit. Takšne prodaje, kot je bilo navedeno v prejšnji točki te sodbe, ni mogoče obravnavati niti kot transakcijo, katere neposredni in izključni razlog je obdavčljiva ekonomska dejavnost družbe C&D Foods, niti kot transakcijo, ki je neposredna, trajna in nujna razširitev obdavčljive ekonomske dejavnosti te družbe. V teh okoliščinah ta prodaja ni transakcija,

katere predmet je trajno doseganje dohodka iz dejavnosti, ki presegajo okvir zgolj prodaje delnic, in posledično ne spada na področje uporabe DDV. Iz tega izhaja, da DDV, ki se nanaša na sporne storitve, ni mogoče odbiti.

40 Te ugotovitve ni mogoče izpodbiti s preprosto okoliščino, da bi morebitna prodaja delnic družbe Arovit Petfood pripeljala do prenosa storitev upravljanja in informacijske tehnologije, ki jih prvi družbi zagotavlja družba C&D Foods. Iz spisa, predloženega Sodišču, je namreč razvidno, da je banka Kaupthing Bank v vsakem primeru nameravala prodati delnice družbe Arovit Petfood. Tako se zdi, da bi izdatki v zvezi spornimi storitvami nastali tudi v primeru, če družba C&D Foods družbi Arovit Petfood ne bi dobavila nobenih storitev upravljanja in informacijske tehnologije. Zato neposredni in izključni razlog za morebitni prenos zadevnih storitev iz postopka v glavni stvari ne more biti ekonomska dejavnost družbe C&D Foods.

41 Nazadnje, pojasniti je tudi treba, da te ugotovitve ne omaja dejstvo, da predvidena prodaja ni bila izvedena. V tem okviru je odločilno to, da izdatki v zvezi s spornimi storitvami tudi v primeru, če bi bila ta prodaja izvedena, ne bi spadali na področje uporabe DDV in zato ne bi mogli ustvariti pravice do odbitka.

42 Glede na vse navedene ugotovitve je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člene 2, 9 in 168 Direktive 2006/112 razlagati tako, da predvidena, vendar neizvedena transakcija prodaje delnic, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, katere izključni in neposredni razlog ni obdavčljiva ekonomska dejavnost zadevne družbe oziroma ki ne pomeni neposredne, trajne in nujne razširitve te ekonomske dejavnosti, ne spada na področje uporabe DDV.

Stroški

43 Ker je ta postopek za stranki 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 navedenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člene 2, 9 in 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da predvidena, vendar neizvedena transakcija prodaje delnic, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, katere izključni neposredni razlog ni obdavčljiva ekonomska dejavnost zadevne družbe oziroma ki ne pomeni neposredne, trajne in nujne razširitve te ekonomske dejavnosti, ne spada na področje uporabe davka na dodano vrednost.

Podpisi