Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

8. studenoga 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Namjeravani prijenos dionica društva unuke – Troškovi vezani uz usluge pružene radi tog prijenosa – Neprovedeni prijenos – Zahtjev za odbitak plaćenog pretporeza – Područje primjene PDV-a"

U predmetu C-502/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Vestre Landsret (Žalbeni sud Zapadne regije, Danska), odlukom od 15. kolovoza 2017., koju je Sud zaprimio 18. kolovoza 2017., u postupku

C&D Foods Acquisition ApS

protiv

Skatteministeriet,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik prvog vijeća, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za dansku vladu, J. Nymann-Lindegren, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Aukena, *advokat*,

– za Europsku komisiju, R. Lyal i N. Gossement, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 6. rujna 2018.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: danski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Ovaj zahtjev upućen je u okviru spora između društva C&D Foods Acquisition ApS (u daljnjem tekstu: C&D Foods) i Skatteministerieta (Ministarstvo oporezivanja, Danska) o odbijanju potonjeg da tom društvu odobri odbitak plaćenog pretporeza na savjetodavne usluge kojima se ono koristilo u okviru namjeravanog, ali neprovedenog prijenosa dionica društva unuke kojem je pružalo upravljačke i informatičke usluge.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112 predviđeno je:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

4 Članak 9. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 U skladu s člankom 168. Direktive 2006/112:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik

[…]”

Dansko pravo

6 Na dan nastanka činjenica u glavnom postupku relevantne odredbe momslovena (Zakon o PDV-u) nalazile su se u Zakonodavnoj uredbi br. 966 od 14. listopada 2005., kako je izmijenjena (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

7 Na temelju članka 3. stavka 1. Zakona o PDV-u:

„Porezni obveznici su fizičke i pravne osobe koje obavljaju samostalnu gospodarsku djelatnost."

8 Članak 4. stavak 1. tog zakona određuje:

„‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik."

9 Članak 13. stavak 1. točka 11. navedenog zakona glasi kako slijedi:

„Sljedeća roba i usluge izuzeti su od PDV-a:

11. Sljedeće financijske djelatnosti:

[…]

(e) transakcije, uključujući ugovaranje, ali ne upravljanje ili pohranu, koje se odnose na vrijednosne papire, isključujući vrijednosne papire kojima se utvrđuje vlasništvo i druge dokumente koji daju određena prava, osobito pravo upotrebe, transakcije koje se odnose na nekretnine kao i poslovne udjele i dionice na temelju čijeg držanja stvarno ili pravno nastaje pravo vlasništva ili uporabe nekretnine ili dijela nekretnine."

10 Članak 37. stavak 1. tog zakona predviđa:

„Prilikom izračuna dugovanog pretporeza (vidjeti članak 56. stavak 3.) poduzetnici upisani na temelju članka 47., 49., 51. ili 51.a mogu odbiti porez određen ovim zakonom za kupnje i poduzetnikove druge transakcije koje se odnose na robu i usluge isključivo korištene u svrhu poduzetnikovih isporuka koje nisu izuzete od poreza na temelju članka 13., osobito isporuka u inozemstvo, ne dovodeći ipak u pitanje stavak 6."

11 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, u skladu s praksom SKAT-a (danska porezna uprava), holding društvo majka koje sudjeluje u upravljanju društvom kćeri ne može odbiti PDV na troškove savjetovanja prilikom prijenosa vrijednosnih papira koji predstavljaju kapital tog društva kćeri čak ni u slučaju prijenosa cjelokupnog kapitala jer je takav prijenos izuzet na temelju članka 13. stavka 1. točke 11. podtočke (e) Zakona o PDV-u.

12 Budući da ranija kupnja i posjed dionica u društvu kćeri predstavlja gospodarsku djelatnost, SKAT smatra da je prijenos udjela u društvu kćeri od strane holding društva izuzeta transakcija. Stoga nije moguće odbiti pretporez na troškove vezane uz prijenos.

13 Međutim, ipak je moguće odobriti pravo na odbitak PDV-a na troškove savjetovanja u okviru prijenosa udjela u društvu kćeri ako se može smatrati da su ti troškovi dio općih troškova gospodarske djelatnosti poreznog obveznika. U tu se svrhu zahtijeva da se nastali troškovi mogu smatrati sastavnim dijelovima cijene transakcija izvršenih u okviru gospodarske djelatnosti poreznog obveznika. Suprotno tomu, ako se ti troškovi mogu uključiti u cijenu prenesenih dionica, ne odobrava se pravo na odbitak. SKAT smatra da pravo na odbitak ovisi o konkretnoj ocjeni toga mogu li nastali troškovi biti uključeni u cijenu prenesenih dionica ili su oni isključivo sastavni dijelovi cijene transakcija svojstvenih svim gospodarskim djelatnostima poreznog obveznika.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 C&D Foods, društvo danskog prava, pripada međunarodnoj grupi Arovit (u daljnjem tekstu: grupa Arovit). Ono je bilo društvo majka Arovit Holdinga A/S, također društva danskog prava, koje je imalo sve dionice društva Arovit Petfood, koje je, sa svoje strane, imalo sve dionice ostalih društava grupe.

15 Prije 1. ožujka 2007. glavna djelatnost C&D Foodsa bila je ta da je bilo društva majka Arovit Holdinga. Tog dana C&D Foods sa svojim društvom kćeri Arovit Petfoodom sklopio je sporazum o upravljanju koji se odnosio na pružanje upravljačkih i informatičkih usluga. Na temelju tog sporazuma prvonavedeno društvo mjesečno je obračunavalo cijene svojih usluga drugonavedenom na temelju iznosa svojih troškova osoblja, uvećanih za 10 % iznosa, kojem je bio dodan PDV.

16 Islandska kreditna institucija Kaupthing Bank 13. kolovoza 2008. preuzela je Arovit za iznos od jednog eura zbog toga što prijašnji vlasnik nije vraćao zajam koji mu je ta institucija bila odobrila. Budući da je Kaupthing Bank namjeravao prenijeti sve dionice koje je imao u Arovit Petfoodu kako više ne bi bio vjerovnik te grupe, on je tijekom razdoblja od prosinca 2008. od ožujka 2009. za račun C&D Foodsa sklopio ugovore o savjetovanju o okviru tog plana prijenosa (u daljnjem tekstu: sporne usluge).

17 Budući da je platio troškove vezane uz taj plan, C&D Foods odbio je tijekom 2009. pripadajući PDV. Postupak prijenosa okončan je u jesen ili potkraj 2009., s obzirom na to da nije pronađen nijedan potencijalni kupac.

18 SKAT je odlukom od 26. siječnja 2012. odbio odbitak PDV-a vezanog uz troškove koji se odnose na sporne usluge. Landsskatteretten (Državna porezna komisija, Danska) potvrdio je tu odluku, među ostalim, zato što ti troškovi nisu imali dostatnu poveznicu s transakcijama C&D Foodsa koje su oporezive PDV-om.

19 C&D Foods podnio je tužbu Retten i Esbjergu (Sud u Esbjergu, Danska), koji je uputio predmet Vestre Landsretu (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) jer je smatrao da je u njemu riječ o načelnim pitanjima.

20 Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) pita se o pravu holding društva da odbije PDV na troškove koji se odnose na namjeravani, ali neprovedeni prijenos dionica društva unuke kojem holding društvo pruža upravljačke i informatičke usluge.

21 U tim je okolnostima Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 168. Direktive 2006/112 tumačiti na način da holding društvo, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, ima pravo na puni odbitak pretporeza koji je platilo na usluge povezane s analizama *due diligence* provedenima prije namjeravane, ali neprovedene prodaje dionica u društvu kćeri kojem holding društvo pruža upravljačke i informatičke usluge koje podliježu PDV-u?

2. Utječe li na odgovor na gornje pitanje činjenica da PDV-om oporezivu cijenu upravljačkih i informatičkih usluga, koje holding društvo pruža u okviru svoje gospodarske djelatnosti, čini fiksni iznos koji odgovara troškovima holding društva za plaće zaposlenikâ uz dodatak marže od 10 %?

3. Neovisno o odgovoru na prva dva pitanja, postoji li pravo na odbitak pretporeza ako se troškovi za usluge savjetovanja o kojima je riječ u glavnom postupku smatraju općim troškovima te, ako postoji, pod kojim uvjetima?”

O prethodnim pitanjima

22 Najprije valja istaknuti da se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, upućena pitanja ne odnose na to tko je stvarno snosio troškove koji se odnose na sporne usluge, nego samo na pravo na odbitak PDV-a na te troškove u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

23 S tim u vezi, kao što je to istaknula nezavisna odvjetnica u točki 16. svojeg mišljenja, valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 168. Direktive 2006/112, pravo na odbitak pretpostavlja da je porezni obveznik primatelj predmetne robe ili usluga.

24 U glavnom predmetu iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je Kaupthing Bank za račun C&D Foodsa zahtijevao savjetodavne usluge radi pripreme prijenosa dionica koje je imao u Arovit Petfoodu. Utržak od namjeravanog prijenosa trebao je omogućiti Kaupthing Banku da prestane biti vjerovnik grupe Arovit.

25 Budući da iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je C&D Foods bio primatelj barem nekih predmetnih spornih usluga i da je usto sud koji je uputio zahtjev objasnio razlog zbog kojeg je smatrao da je potrebno odgovoriti na postavljena pitanja, ona nisu hipotetska.

26 Nadalje, radi pružanja odgovora na postavljena pitanja najprije valja odrediti je li transakcija prijenosa poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku gospodarska djelatnost koja je obuhvaćena područjem primjene Direktive 2006/112.

27 Stoga treba smatrati da svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 2., 9. i 168. Direktive 2006/112 tumačiti na način da namjeravana, ali neprovedena transakcija prijenosa dionica poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ulazi u područje primjene Direktive 2006/112 i, ako ulazi, taj sud zahtijeva da se utvrdi daju li te odredbe društvu pravo na odbitak plaćenog pretporeza na troškove nastale u okviru transakcije prodaje dionica društva unuke kojem to društvo pruža upravljačke usluge koje se oporezuju PDV-om ako je predviđeno da utržak od te prodaje bude raspoređen za namirenje nepodmirenog duga i, prema potrebi, da se utvrdi opseg tog odbitka.

28 Uvodno valja navesti da je Direktivom 2006/112, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007., stavljena izvan snage Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.), pri čemu nisu uvedene sadržajne promjene. Budući da relevantne odredbe Direktive 2006/112 imaju u biti isti doseg kao i one Šeste direktive 77/388, sudska praksa Suda o potonjoj također se primjenjuje na Direktivu 2006/112.

29 Iz članka 2. stavka 1. Direktive 2006/112, koji definira područje primjene PDV-a, proizlazi da se unutar određene države članice samo gospodarske djelatnosti oporezuju tim porezom. Na temelju članka 9. te direktive, porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku djelatnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na njezinu svrhu ili rezultate. Usto, iz tog članka 9. proizlazi da pojam gospodarske djelatnosti obuhvaća sve djelatnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, a konkretnije transakcije koje podrazumijevaju korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 27.).

30 Iz sudske prakse Suda proizlazi da društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim društvima bez izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje tim društvima nije ni porezni obveznik PDV-a u smislu članka 9. Direktive 2006/112 niti ima pravo na odbitak u skladu s njezinim člankom 168. Naime, puko stjecanje i držanje dionica nisu sami po sebi gospodarska djelatnost u smislu Direktive 2006/112 koja osobi koja ih poduzima daje svojstvo poreznog obveznika jer te transakcije ne podrazumijevaju korištenje imovine radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi, nego je jedina naknada za te

transakcije eventualna korist prilikom prodaje tih dionica (vidjeti u tom smislu presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 28. i navedenu sudsku praksu i od 17. listopada 2018., Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, t. 16.).

31 S tim u vezi Sud je pojasnio da u područje primjene PDV-a ulaze samo plaćanja koja predstavljaju protučinidbu za transakciju ili gospodarsku djelatnost i da to ne vrijedi za plaćanja nastala zbog pukog vlasništva robe, kao što je to u slučaju dividendi ili drugih proizvoda dionica (presuda od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 29. i navedena sudska praksa).

32 Međutim, drukčije je kada, osim financijskog sudjelovanja u drugom društvu, postoji i izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvom u kojem su stečeni udjeli, ne dovodeći u pitanje prava koja ima izdavatelj dionica u svojem svojstvu dioničara ili člana, u mjeri u kojoj takvo sudjelovanje podrazumijeva obavljanje transakcija koje se oporezuju PDV-om na temelju članka 2. Direktive 2006/112, poput upravnih, računovodstvenih i informatičkih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 30. i navedenu sudsku prasku).

33 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da transakcije koje se odnose na dionice društva ili udjele u njemu ulaze u područje primjene PDV-a ako se obavljaju u okviru komercijalne djelatnosti trgovanja vrijednosnim papirima radi izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje društvima u kojima su stečeni udjeli ili ako su izravan, trajan i nužan nastavak oporezive djelatnosti (presuda od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 31. i navedena sudska praksa).

34 Kad je riječ o tome ulaze li troškovi vezani uz transakcije prijenosa dionica u područje primjene PDV-a, valja podsjetiti na to da je Sud u svojoj presudi od 29. listopada 2009., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) trebao ispitati to pitanje kad je riječ o troškovima koje je društvo majka imalo u okviru transakcije prijenosa dionica društva kćeri i kontroliranog društva kojima je to prvo društvo kao društvo majka pružalo usluge koje su se oporezivale PDV-om.

35 Sud je u točki 33. presude od 29. listopada 2009., SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) smatrao da se u tom kontekstu transakcija prijenosa izvršena radi restrukturiranja grupe društava od strane njezina društva majke može smatrati transakcijom predmet koje je ostvarivanje prihoda na kontinuiranoj osnovi iz djelatnosti koje prelaze okvir puke prodaje dionica. Stoga je Sud smatrao da takva transakcija ima izravnu vezu s organizacijom djelatnosti koju obavlja predmetna grupa te je tako izravan, trajan i nužan nastavak oporezive djelatnosti poreznog obveznika i slijedom toga ulazi u područje primjene PDV-a.

36 Usto, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da postojanje izravne i trenutačne veze između robe ili upotrijebljenih usluga i oporezive ulazne ili iznimno oporezive izlazne transakcije treba utvrditi s obzirom na njihov objektivan sadržaj (presuda od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 24. i navedena sudska praksa).

37 U tom kontekstu Sud je pojasnio da valja uzeti u obzir isključivi uzrok predmetne transakcije, pri čemu se mora smatrati da je taj uzrok kriterij za utvrđenje objektivnog sadržaja. Ako se utvrdi da transakcija nije bila izvršena za potrebe oporezive djelatnosti poreznog obveznika, ne može se smatrati da ima izravnu i trenutačnu vezu s tom djelatnošću u smislu sudske prakse Suda, iako bi ta transakcija, s obzirom na svoj objektivan sadržaj, bila oporeziva PDV-om (presuda od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 29.).

38 Iz toga proizlazi da je, kako bi transakcija prijenosa dionica mogla ulaziti u područje primjene PDV-a, potrebno da ona u načelu izravno isključivo izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti predmetnog društva majke ili da je izravan, trajan i nužan nastavak te djelatnosti. To je tako kada je navedena transakcija izvršena radi raspoređivanja utrška od tog prijenosa izravno za oporezivu gospodarsku djelatnost predmetnog društva majke ili gospodarsku djelatnost koju obavlja grupa koje je ono društvo majka.

39 U predmetnom slučaju iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je cilj prijenosa dionica o kojem je riječ u glavnom postupku bio upotrijebiti utržak od tog prijenosa za podmirenje dugova Kaupthing Banku, novom vlasniku grupe Arovit. Kao što je to objašnjeno u prethodnoj točki, takav prijenos ne može se smatrati ni transakcijom koja izravno isključivo izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti C&D Foodsa ni transakcijom koja je izravan, trajan i nužan nastavak oporezive gospodarske djelatnosti tog društva. U tim okolnostima taj prijenos nije transakcija predmet koje je ostvarivanje prihoda na kontinuiranoj osnovi iz djelatnosti koje prelaze okvir puke prodaje dionica i slijedom toga ne ulazi u područje primjene PDV-a. Iz toga slijedi da nije moguće odbiti PDV na sporne usluge.

40 Taj zaključak ne može dovesti u pitanje puka činjenica da bi eventualna prodaja dionica Arovit Petfooda bila dovela do prijenosa upravljačkih i informatičkih usluga koje je C&D Foodsu pružilo prvonavedeno društvo. Naime, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je Kaupthing Bank u svakom slučaju namjeravao prodati dionice Arovit Petfooda. Tako bi troškovi koji se odnose na sporne usluge u svakom slučaju bili nastali, čak i da C&D Foods nije pružio upravljačke i informatičke usluge Arovit Petfoodu. Tako eventualni prijenos usluga o kojem je riječ u glavnom postupku izravno isključivo ne izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti C&D Foodsa.

41 Konačno, također valja pojasniti da navedeni zaključak nije doveden u pitanje ni činjenicom da namjeravani prijenos nije proveden. Naime, ono što je važno u tom kontekstu jest činjenica da, da je došlo do tog prijenosa, troškovi vezani uz sporne usluge u svakom slučaju ne bi ulazili u područje primjene PDV-a i stoga na temelju njih ne bi moglo nastati pravo na odbitak.

42 S obzirom na prethodna razmatranja, na upućena pitanja valja odgovoriti tako da članke 2., 9. i 168. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da transakcija namjeravanog, ali neprovedenog prijenosa dionica poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja izravno isključivo ne izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti predmetnog društva ili nije izravan, trajan i nužan nastavak te gospodarske djelatnosti, ne ulazi u područje primjene PDV-a.

Troškovi

43 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

Članke 2., 9. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost valja tumačiti na način da transakcija namjeravanog, ali neprovedenog prijenosa dionica poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, koja izravno isključivo ne izvire iz oporezive gospodarske djelatnosti predmetnog društva ili nije izravan, trajan i nužan nastavak te gospodarske djelatnosti, ne ulazi u područje primjene poreza na dodanu vrijednost.

Potpisi