



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 6. rujna 2018.¹

Predmet C-502/17

**C&D Foods Acquisition ApS
protiv
Skatteministeriet**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Holding društvo – Odbitak pretporeza – Troškovi za usluge pružene u vezi s namjeravanim prijenosom dionica društva kćeri”

I. Uvod

1. Sud je već u različitim postupcima razmatrao pravo holding društva da odbije pretporez u vezi s prijenosom dionica². Međutim, ovaj predmet odnosi se na suprotan slučaj, koji dosad nije bio toliko razmatran, u kojem holding društvo prenosi dionice³.

2. Ovaj postupak stoga je prilika da Sud pojasni svoju sudsku praksu o pravu holding društava na odbitak pretporeza. Također, bit će posebice važno pobliže odrediti uvjete pod kojima valja pretpostaviti postojanje izravne i trenutačne veze s određenom izlaznom transakcijom, koja je potrebna za odbitak pretporeza.

II. Pravni okvir

3. Pravni okvir ovog predmeta u okviru prava Unije određen je odredbama Direktive 2006/112/EZ (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)⁴.

4. Članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

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

1 Izvorni jezik: njemački

2 Vidjeti, primjerice, presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268), od 14. studenog 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623), od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557) te od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496) kao i moje zadnje mišljenje u predmetu Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

3 U pogledu tog slučaja valja prije svega istaknuti presudu od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

4 Direktiva 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.)

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. Člankom 135. Direktive o PDV-u propisano je, među ostalim, sljedeće:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije: [...]

(f) transakcije, uključujući ugovaranje ali ne i upravljanje ili pohranu, dionicama, udjelima u društvima ili udruženjima, dužničkim i ostalim vrijednosnim papirima, ali isključujući dokumente kojima se utvrđuje vlasništvo nad robom i pravima i vrijednosnim papirima iz članka 15. stavka 2.; [...]

6. U skladu s člankom 167. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti. Člankom 168. te direktive određeno je:

„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; [...]

7. Na razini nacionalnog prava valja spomenuti Lovbekendtgørelse br. 966 od 14. listopada 2005. (Zakon o PDV-u), koji je bio primjenjiv u spornom razdoblju.

III. Činjenično stanje i glavni postupak

8. Dansko društvo C&D Foods pripada međunarodnoj grupi Arovit. Društvo C&D Foods imalo je tijekom razdoblja o kojemu je riječ u glavnom postupku sve dionice društva Arovit Holding, koje je pak imalo sve dionice društva Arovit Petfood. Grupa se sastoji od još 13 drugih društava u različitim europskim državama, u kojima udjele drži društvo Arovit Petfood.

9. Od 2007. društvo C&D Foods pružalo je na temelju sporazum o upravljanju svojem društvu unuci Arovit Petfood različite upravljačke i informatičke usluge koje se oporezuju PDV-om, kao što su knjigovodstvo, kontroling i planiranje proračuna. Od društva Arovit Petfood primilo je kao naknadu iznos koji je odgovarao nastalim troškovima za plaće zaposlenikâ uz dodatak marže od 10 % i danski PDV od 25 %. Što se tiče ostalih društava grupe, uloga društva C&D Foods bila je ograničena na držanje udjela u tim društvima.

10. Islandska financijska institucija Kaupthing Bank kupila je 2009. grupa Arovit, koji je zapao u financijske poteškoće. Ta je banka pomoću različitih revizorskih društava i odvjetničkog društva Holst Advokater procijenila mogućnosti restrukturiranja grupe Arovit. U tu je svrhu sklopila ugovore o savjetovanju s dotičnim revizorima, čije je honorare, uvećane za PDV, platilo društvo C&D Foods.

11. U okviru tog ispitivanja odvjetničko društvo Holst Advokater sastavilo je također barem jedan ugovor za društvo C&D Foods, čiji je predmet bio prijenos dionica društva C&D Foods društvima Arovit Holding i Arovit Petfood te jednom još neodređenom kupcu. Za tu je uslugu savjetovanja spomenuto odvjetničko društvo naplatilo društvu C&D Foods odgovarajući honorar uvećan za PDV. Međutim, pokušaji prodaje okončani su u jesen 2009. jer nije bilo moguće naći kupca.

12. Društvo C&D Foods odbilo je pretporez u odnosu na PDV koji je plaćen zajedno s honorarima odvjetničkom društvu Holst Advokater i revizorskim društvima. Međutim, SKAT (dansko carinsko i porezno tijelo), a nakon podnošenja prigovora, i Landsskatteret (dansko najviše porezno tijelo) odbili su društvu C&D Foods pravo na odbitak pretporeza. Smatrali su da usluge savjetovanja nisu bile isporučene društvu C&D Foods, odnosno da u pogledu tih troškova nije postojala potrebna veza s PDV-om oporezivim izlaznim transakcijama tog društva.

13. Protiv tih je odluka društvo C&D Foods podnijelo tužbu, o kojoj zbog u njoj sadržanih načelnih pitanja u prvostupanjskom postupku odlučuje Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad). Odlukom od 15. kolovoza 2017., koju je Sud zaprimio 18. kolovoza 2017., Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad, Danska) odlučio je prekinuti postupak i u skladu s člankom 267. UFEU-a 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 isporučuje 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 isporučuje 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 troškove za usluge savjetovanja o kojima se raspravlja u glavnom postupku smatra općim troškovima te, ako postoji, pod kojim uvjetima?
14. U pisanom postupku pred Sudom očitovale su se Danska i Komisija.

IV. Pravna ocjena

15. Svojim trima pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita ima li holding društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost pravo na odbitak pretporeza za troškove vezane uz namjeravani prijenos dionica. Gospodarsku djelatnost holding društva predstavlja upravo pružanje upravljačkih usluga društvu unuci⁵, čije se dionice trebaju prenijeti zajedno dionicama društva kćeri.

A. Dopuštenost prethodnih pitanja

16. U skladu s člankom 168. Direktive o PDV-u, pravo na odbitak pretporeza postoji ako porezni obveznik koristi robu i usluge u svrhu svojih oporezovanih transakcija. To podrazumijeva da je porezni obveznik primatelj dotičnih roba ili usluga⁶. Pravo društva C&D Foods na odbitak pretporeza može stoga postojati samo u odnosu na PDV koji je plaćen u vezi s uslugama savjetovanja čiji je primatelj bilo to društvo. Nasuprot tomu, usluge koje se oporezuju PDV-om čiji je primatelj bilo društvo Kaupthing Bank isključuju *a priori* pravo društva C&D Foods na odbitak pretporeza.

5 To prema ustaljenoj sudskoj praksi čini gospodarsku djelatnost, vidjeti presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 21.), od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 30. i 31.) te od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 21.).

6 Vidjeti u tom smislu presudu od 22. veljače 2001., Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 32.).

17. Točno je da sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku napominje da se njegov zahtjev ne odnosi na pitanje tko je stvarno snosio troškove koji se oporezuju PDV-om u vezi s uslugama savjetovanja. Međutim, tomu se može prigovoriti da Sud nije nadležan odgovoriti na hipotetska prethodna pitanja⁷. Stoga se razmatranja u nastavku odnose samo na odbitak pretporeza u pogledu PDV-a koji je plaćen odvjetničkom društvu Holst Advokater jer samo za taj slučaj nedvojbeno proizlazi iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku da je društvo C&D Foods bilo primatelj usluga savjetovanja.

B. Odgovor na prethodna pitanja

18. Prvo prethodno pitanje općenito se odnosi na pravo društva C&D Foods na odbitak pretporeza u odnosu na usluge savjetovanja od strane odvjetničkog društva Holst Advokater, koje se oporezuju PDV-om, a ostvarene su u vezi s namjeravanim prijenosom dionica društva Arovit Petfood.

19. Drugo i treće prethodno pitanje posebice se odnose na „izravnu i trenutačnu vezu” spornih troškova i stvarnih, tj. namjeravanih izlaznih transakcija, dakle transakcija na temelju sporazuma o upravljanju s društvom Arovit Petfood odnosno onih izvršenih radi prijenosa dionica.

20. Budući da je pravo na odbitak pretporeza iz prvog prethodnog pitanja uvjetovano postojanjem veze s gospodarskom djelatnošću, valja zajedno odgovoriti na tri prethodna pitanja.

21. Dvojbe suda koji je uputio zahtjev u pogledu prava društva C&D Foods na odbitak pretporeza temelje se u bitnome na dvama elementima.

22. Prvo, postavlja se pitanje može li se namjeravan prijenos dionica uopće smatrati gospodarskom djelatnošću te ulazi li stoga u područje primjene PDV-a (o tome u odjeljku 1.). Drugo, postavlja se pitanje može li se, i ako da, pod kojim uvjetima, smatrati da postoji izravna i trenutačna veza ulaznih transakcija i oporezive djelatnosti. Naime, pravo na odbitak pretporeza ne postoji ni ako su ulazne transakcije izravno i trenutačno povezane s transakcijom izuzetom od PDV-a (o tome u odjeljku 2.).

23. Podredno ću razmotriti u kojim bi okolnostima valjalo smatrati da postoji veza s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću društva C&D Food (o tome u odjeljku 3.).

1. Prijenos dionica društva Arovit Petfood kao gospodarska djelatnost

24. Puko stjecanje i držanje udjela u nekom društvu ne predstavlja prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda gospodarsku djelatnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u⁸. Međutim, različita je situacija ako se udjeli stječu ili drže u svrhu izravnog ili neizravnog zadiranja u upravljanje društvom⁹. Tipičnim zadiranjima u upravljanje društvom smatraju se prema sudskoj praksi upravne, financijske ili komercijalne usluge (takozvane upravljačke usluge)¹⁰.

⁷ Presude od 16. srpnja 1992., Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, t. 23.), od 22. studenoga 2005., Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, t. 34. i 37.) te od 21. prosinca 2016., Tele2 Sverige i Watson i dr. (C-203/15 i C-698/15, EU:C:2016:970, t. 130.)

⁸ Presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 17.), od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 17.) te od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20.)

⁹ Presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 14.), od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 17.), od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 19.) te od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20.)

¹⁰ Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 21.), 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 34.) te od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 21.)

25. Pružanje upravljačkih usluga valja i u situaciji kao što je ona u glavnom postupku, u kojoj je uključen i takozvani posredničko holding društvo, smatrati gospodarskom djelatnošću u smislu Direktive o PDV-u. Naime, za kvalifikaciju gospodarske djelatnosti ključno je da društvo C&D Foods obavlja oporezive transakcije. To jasno pokazuje nedavna presuda Suda u predmetu *Marle Participations*¹¹.

26. Navedena načela primjenjiva su, prema sudskoj praksi Suda, i na slučajeve prodaje udjela kojima se naknadno okončavaju oporeziva zadiranja u upravljanje društvom kćeri¹².

27. Točno je da prodaja poslovnih udjela sama po sebi ne predstavlja gospodarsku djelatnost. Međutim, s prestankom i početkom gospodarske djelatnosti mora se prema sudskoj praksi jednako postupati zbog porezne neutralnosti¹³. Kao što stjecanje udjela pod određenim uvjetima može predstavljati pripremnu radnju za gospodarsku djelatnost koja ulazi u područje primjene PDV-a, isto mora vrijediti i za prijenos dionica kojim prestaje gospodarsku djelatnost. U suprotnom bi razlikovanje između tih dvaju scenarija bilo proizvoljno¹⁴. Komisija je u svojim pisanim očitovanjima također slijedila to rasuđivanje.

28. Sud je u predmetu *SKF* osobito u pogledu prodaje udjela u društvu smatrao da postoji gospodarska djelatnost u slučaju u kojem je holding društvo prodajom svih svojih dionica društva kćeri prekinulo svoje ulaganje u to društvo¹⁵. Time je također prestala gospodarska djelatnost koja se prethodno sastojala od pružanja upravljačkih usluga tom društvu kćeri¹⁶.

29. O sličnoj je situaciji riječ i u glavnom postupku: naime, prijenosom dionica društva *Arovit Holding* i dionica društva *Arovit Petfood*, društvo C&D Foods namjeravalo je okončati svoju gospodarsku djelatnost koja se sastojala od pružanja oporezivih upravljačkih usluga društvu *Arovit Petfood*.

30. Taj zaključak ne dovodi u pitanje ni činjenica da se prihod od prijenosa dionica trebao iskoristiti za podmirenje dugova prema novom vlasniku grupe, *Kaupthing Banku*, dok je u predmetu *SKF* trebalo restrukturirati grupu. Stoga, za razliku od predmeta *SKF*, u glavnom postupku nije riječ o namjeranim budućim oporezivim transakcijama. Međutim, to nije bitno zbog sljedećih triju razloga.

31. Kao prvo, Sud je pojasnio da pravo na odbitak pretporeza postoji čak i ako porezni obveznik više uopće ne obavlja transakcije nakon korištenja spornih usluga jer je konačno prekinuo svoju gospodarsku djelatnost¹⁷. Dakle, isto mora vrijediti i u slučaju kada porezni obveznik naknadu za svoje transakcije koje dovode do prestanka njegove gospodarske djelatnosti koristi za podmirenje dugova.

32. Kao drugo, pojam gospodarske djelatnosti – kao i druge pojmove kojima se u skladu s Direktivom o PDV-u definiraju oporezive transakcije – valja objektivno odrediti¹⁸, pa stoga nije važna konačna svrha koju je porezni obveznik htio ostvariti nekim troškom¹⁹. Iz toga slijedi da gospodarski motivi poreznog obveznika da obavi neku djelatnost ne mogu biti odlučujući.

11 Presuda od 5. srpnja 2018., *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, t. 35.) – međutim, u tom je pogledu upitno treba li se iznajmljivanje zemljišta uistinu smatrati „zadiraanjem u upravljanje” društvom.

12 Presuda od 29. listopada 2009., *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 34.)

13 Presude od 20. lipnja 1996., *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, t. 33.), od 3. ožujka 2005., *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, t. 22. do 24.), od 26. svibnja 2005., *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 19.) i od 29. listopada 2009., *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 34.)

14 Vidjeti u tom smislu presude od 22. veljače 2001., *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 35.), od 29. travnja 2004., *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, t. 39.) te od 3. ožujka 2005., *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, t. 23. i 24.).

15 Presuda od 29. listopada 2009., *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 33.)

16 Presuda od 29. listopada 2009., *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 32.)

17 Presude od 22. veljače 2001., *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 35.), od 29. travnja 2004., *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, t. 39.) i od 3. ožujka 2005., *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, t. 23. i 24.)

18 Vidjeti presude od 12. siječnja 2006., *Optigen i dr.* (C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 44.), od 6. srpnja 2006., *Kittel i Recolta Recycling* (C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, t. 41.) te od 16. prosinca 2010., *Euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, t. 28.).

19 Presude od 6. travnja 1995., *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 24.), od 8. lipnja 2000., *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 20.), od 6. rujna 2012., *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 38.) te od 22. veljače 2001., *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, t. 25.)

33. Kao treće, iz presude u predmetu BLP Group ne proizlazi da bi, kad je riječ o transakcijama za podmirenje dugova, u načelu trebalo isključiti pravo na odbitak pretporeza.

34. U tom predmetu holding društvo prenijelo je dionice društva kćeri koje je imalo, a u odnosu na koje nije obavljalo oporezive transakcije. Društvo BLP Group tvrdilo je da je postojala veza s njegovim drugim oporezivim transakcijama jer je prihod od prijenosa dionica koristilo za podmirenje dugova, čime su se neizravno jačale njegove ostale gospodarske djelatnosti. Međutim, Sud nije prihvatio tu tvrdnju. U konačnici nije odobrio odbitak pretporeza, ne zbog toga što je prihod korišten za podmirenje dugova, nego zato što nije postojala izravna i trenutačna veza s oporezivom djelatnošću²⁰.

35. Iz navedenog proizlazi da namjeravani prijenos dionica u okolnostima poput onih u glavnom postupku, odnosno u svrhu prestanka oporezive djelatnosti, treba smatrati gospodarskom djelatnošću i da ona stoga ulazi u područje primjene PDV-a.

2. Izravna i trenutačna veza s oporezivom djelatnošću?

36. Pretporez se, međutim, može odbiti isključivo za troškove koji su izravno i trenutačno povezani²¹ s oporezivom izlaznom transakcijom. U skladu sa sudskom praksom Suda, takvi troškovi su izravno i trenutačno povezani s određenim izlaznim transakcijama kada su sastavni dio njihove cijene²². Osim toga, poduzetnik može odbiti pretporez u odnosu na opće troškove koji su sastavni dio cijene njegovih proizvoda²³.

37. Nasuprot tomu, pravo na odbitak pretporeza u pravilu²⁴ ne postoji ako postoji izravna i trenutačna veza s djelatnošću izuzetom od poreza²⁵.

38. Međutim, države članice moraju u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u izuzeti od PDV-a „transakcije [...] dionicama, udjelima u društvima ili udruženjima, dužničkim i ostalim vrijednosnim papirima”. Ta je odredba prenesena u nacionalno pravo člankom 13. stavkom 1. točkom 11. danskog zakona o PDV-u.

39. U skladu sa sudskom praksom Suda, navedena se odredba prava Unije primjenjuje na transakcije koje mogu zasnovati i izmijeniti prava i obveze stranaka u pogledu vrijednosnih papira ili dovesti do njihova prestanka, ali nadilaze koje puko (jednokratno) stjecanje i prodaju vrijednosnih papira, koji ni ne predstavljaju gospodarsku djelatnost²⁶. To je, kako je prethodno navedeno, slučaj s namjeravanim prijenosom dionica društva Arovit Petfood u glavnom postupku²⁷.

20 Presuda od 6. travnja 1995., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 27.). Postojanje izravne i trenutačne veze razmotrit će se u nastavku, vidjeti točku 36. i sljedeće točke ovog mišljenja.

21 Presude od 6. travnja 1995., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 18. i 19.), od 8. lipnja 2000., Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, t. 20.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57.)

22 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 31.), od 26. svibnja 2005., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 35.), od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 57.) te od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28.)

23 Presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, t. 33.), od 26. svibnja 2005., Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, t. 37.), od 6. rujna 2012., Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, t. 37.) i od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29.)

24 Neka izuzeća propisana su, primjerice, člankom 169. Direktive o PDV-u.

25 Presude od 6. travnja 1995., BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, t. 28.), od 14. rujna 2006., Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, t. 20.), od 12. veljače 2009., Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, t. 28.), od 13. ožujka 2008., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, t. 30.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 59.) te moje mišljenje u predmetu Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, točka 37.)

26 Presude od 13. prosinca 2001., CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, t. 33.) i od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 48.)

27 Vidjeti točku 26. ovog mišljenja.

40. Stoga je namjeravana transakcija u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u trebala biti izuzeta od PDV-a.

41. Zato valja ispitati jesu li sporne usluge savjetovanja izravno i trenutačno povezane s namjeravanom transakcijom izuzetom od poreza.

42. Nije uvijek moguće razlikovati određenu izlaznu transakciju od cjelokupne gospodarske djelatnosti poreznog obveznika. Međutim, ako je to slučaj, prvo se mora ispitati izravna i trenutačna veza s tom određenom transakcijom²⁸. Tek je nakon toga potrebno utvrditi jesu li dotični troškovi kao sastavni dijelovi troškova svih usluga izravno i trenutačno povezani s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću (takozvani opći troškovi).

43. Kad je riječ prijenosu dionica, Sud smatra da postoji li izravna i trenutačna veza plaćenih usluga i te transakcije ako su nastali troškovi uključeni u cijenu dionica ili udjela²⁹.

44. S obzirom na navedeno, čini mi se da sud koji je uputio zahtjev smatra da ne postoji izravna i trenutačna veza s namjeranim prijenosom dionica jer troškovi savjetovanja nisu mogli utjecati na cijenu dionica. Zbog toga se drugo i treće pitanje izravno odnose na okolnosti u kojima se troškovi za usluge savjetovanja mogu smatrati općim troškovima.

45. Međutim, valja napomenuti da navodi Suda, u skladu s kojima nastali troškovi moraju biti uključeni u cijenu dionica ili udjela, ne znače da je potrebno stvarno povećanje cijene, na primjer uvećanjem prodajne cijene za određeni iznos.

46. To osobito jasno pokazuje primjer dioničkih društava koja kotiraju na burzi: naime, cijena dionice u tom se slučaju u pravilu određuje na temelju trenutačne cijena dionica, a ne pregovora između prodavatelja i kupaca. Stoga navode Suda treba tumačiti na način da troškovi moraju izravno negativno utjecati na dobit od određene transakcije udjelima ili dionicama, a ne samo utjecati na ukupnu poduzetnikovu dobit. Ulazne transakcije moraju dakle biti tako usko povezane s prodajom udjela da u gospodarskom smislu predstavljaju sastavni dio cijene namjeravane transakcije.

47. Osim toga, za razliku od mišljenja društva C&D Foods, postojanje veze s prijenosom dionica izuzete od poreza nije isključeno tek zbog činjenice da prodaja u konačnici nije ostvarena. Naime, priznavanje pripremnih radnji kao gospodarske djelatnosti u okviru odbitka pretporeza ovisi u takvim slučajevima i o vezi s namjeranim izlaznim transakcijama³⁰.

48. Kao što to ističe i Komisija u svojim pisanim očitovanjima, čini se da doista postoji takva veza između usluga savjetovanja odvjetničkog društva Holst Advokater i namjeravanog prijenosa dionica društva Arovit Petfood. Naime, predmet savjetovanja bilo je upravo sastavljanje ugovora o prijenosu dionica. Stoga se čini da su troškovi za to savjetovanje vrlo izravno povezani s namjeravanom transakcijom izuzetom od poreza.

49. Primjena tog kriterija također nije dovedena u pitanje presudom u predmetu Iberdrola, koja se u pogledu izravnosti veze temeljila na izrazito povoljnom kriteriju. Međutim, Sud u tom slučaju nije odlučio o vezi s određenom izlaznom transakcijom, nego se njegova odluka odnosila samo na vezu s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću poreznog obveznika³¹.

28 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, t. 36. i 37.).

29 Presude od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 62.) i od 30. svibnja 2013., X (C-651/11, EU:C:2013:346, t. 56.)

30 Vidjeti presude od 29. studenoga 2012., Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, t. 27.) i od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20.).

31 Vidjeti presudu od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29.).

50. S obzirom na ta razmatranja, na sudu je koji je uputio zahtjev da utvrdi³² postoji li izravna i trenutačna veza dotičnih usluga savjetovanja i prijenosa dionica društva Arovit Petfood, koja je u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (f) Direktive o PDV-u izuzeta od poreza. U tom slučaju društvo C&D Foods ne bi imalo pravo na odbitak pretporeza.

3. Veza s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću

51. Samo u slučaju da sud koji je uputio zahtjev ne može utvrditi izravnu i trenutačnu vezu s transakcijama izuzetim od poreza, a to naglašava i Komisija u svojim pisanim očitovanjima, trebalo bi ispitati vezu s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću³³.

52. Pritom se u bitnome primjenjuju ista načela. Naime, u mjeri u kojoj Sud, kad je riječ o mogućnosti odbitka općih troškova, zahtijeva da troškovi svake ulazne usluge budu uključeni u cijene robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik³⁴, ne zahtijeva uvećanje cijena. Naprotiv, time se opisuje nužna gospodarska veza ulaznih i izlaznih usluga³⁵.

53. Međutim, takva veza ne podrazumijeva stvarno povećanje cijena, nego samo da su određeni troškovi sastavni dijelovi cijena svih proizvoda ili usluga poreznog obveznika. To je također Komisija istaknula u svojim pisanim očitovanjima. Dakle, isključivo je važno da su ulazne usluge gospodarski i objektivno povezane s oporezivom djelatnošću³⁶, na primjer na način da o tome ovisi opseg dobiti.

54. Bilo kojim drugim rješenjem bi se uskratilo pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji u slučaju povećanih troškova ne može ili ne želi podići svoje cijene. To bi očigledno bilo u suprotnosti s načelom neutralnosti.

55. Stoga, isto vrijedi i za poseban slučaj fiksne marže, na koji se odnosi drugo prethodno pitanje. Točno je da je u takvom slučaju isključeno da se troškovi za usluge savjetovanja stvarno odražavaju u cijenama koje društvo C&D Foods obračunava za upravljanje, a čini mi se da je na to usmjereno prethodno pitanje suda koji je uputio zahtjev. Naime, cijena se obračunava po cijeni koja se sastoji od troškova za plaće zaposlenikâ uz dodatak marže od 10 %. Međutim, to ne znači da je u svakom slučaju isključena veza s takvim transakcijama. Naime, neovisno o stvarnom povećanju cijena, određeni su troškovi sastavni dijelovi troškova robe ili usluga koje isporučuje ili pruža porezni obveznik.

56. Međutim, protiv punog odbitka pretporeza u pogledu općih troškova moglo bi se isticati stajalište da je savjetovanje možda povezano i s prodajom udjela u izravnom društvu kćeri (Arovit Holding), prema kojem je društvo C&D Foods djelovalo kao čisti holding³⁷. Stoga bi mogla biti nužno razdijeliti odbitak pretporeza između gospodarskih i negospodarskih djelatnosti. Međutim, na to se ne odnose prethodna pitanja niti odluka kojom se upućuje prethodno pitanje sadržava dovoljno informacija koje bi omogućile pružanje korisnog odgovora.

57. Ipak, valja podsjetiti da veza s cjelokupnom gospodarskom djelatnošću ionako nije relevantna u slučaju nedvojbene veze s određenom izlaznom transakcijom izuzetom od poreza. U tom slučaju nije moguće uzimanje u obzir općih troškova.

32 Presuda od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 63. i 73.)

33 Vidjeti u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, t. 36. i 37.).

34 Presuda od 29. listopada 2009., AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, t. 60.)

35 Vidjeti opširnije u tom pogledu moje mišljenje u predmetu Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, t. 25. do 31.).

36 Presuda od 22. listopada 2015., Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, t. 29.)

37 Međutim, čisti financijski holdinzi ne smatraju se prema sudskoj praksi poreznim obveznicima u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, vidjeti presude od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 17.), od 14. studenoga 2000., Floridienne i Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, t. 17.) te od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20.) kao i točku 24. ovog mišljenja.

V. Zaključak

58. Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na prethodna pitanja koja je postavio Vestre Landsret (Žalbeni sud regije Zapad) valja odgovoriti na sljedeći način:

1. Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112/EZ treba tumačiti na način da gospodarska djelatnost u smislu te odredbe uključuje, osim pripremnih radnji za njezin početak, i radnje koje dovode do njezina prestanka. Prijenos dionica društva kćeri, kojim prestaje prethodno obavljena oporeziva djelatnost, odnosno zadiranje u upravljanje tim društvom radi ostvarivanja oporezivih transakcija, je zbog toga gospodarska djelatnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112.
2. Članak 168. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da holding društvo ne može odbiti pretporez za usluge savjetovanja koje se oporezuju PDV-om koje su pružene prije namjeravanog prijenosa dionica društva kćeri ako postoji izravna i trenutna veza tih usluga savjetovanja i namjeravanih transakcija koje su u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (f) Direktive 2006/112 izuzete od poreza. Na nacionalnom je sudu da to utvrdi je li to tako.