



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 18. aprila 2013¹

Zadeva C-26/12

PPG Holdings BV

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Gerechtshof te Leeuwarden (Nizozemska))

„DDV — Pokojninski sklad, ki ga je ustanovil delodajalec kot samostojno pravno osebo — DDV, dolgovan iz naslova storitve upravljanja pokojninskega sklada, ki je zaračunan delodajalcu — Pravica do odbitka — Oprostitev plačila DDV za storitve upravljanja posebnih investicijskih skladov“

1. Davčni zavezanec za DDV je ustanovil pokojninski sklad za svoje zaposlene. Sklad je samostojna pravna oseba, kot zahtevajo predpisi. Delodajalec je v zvezi z delovanjem tega sklada sklenil pogodbo za izvedbo določenih upravljavskih storitev, ki jih je plačal, in za katere je bil zaračunan DDV.

2. Postavljata se dve vprašanji: ali je mogoče odbiti DDV, ki je bil zaračunan delodajalcu, ker je neposredno povezan z njegovo obdavčljivo dejavnostjo, in če ni tako, ali je pokojninski sklad posebni investicijski sklad, katerega upravljanje je oproščeno DDV?

Upoštevna zakonodaja EU

3. V letih 2001 in 2002, ki sta zadevni leti v postopku v glavni stvari, je člen 2 Prve direktive o DDV² sistem DDV opredeljeval tako:

„Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se davek na dodano vrednost, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska davka na dodano vrednost, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.

[...]“

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Prva direktiva Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 3). Zdaj glej člen 1(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva 2006/112).

4. Šesta direktiva³ se je prav tako uporabljala v času dejanskega stanja. Člen 4⁴ je določal zlasti:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, navedeno v odstavku 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.“

5. Člen 17 Šeste direktive⁵ je določal, kolikor je upošteveno:

„Nastanek in obseg pravice do odbitka

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) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije [...], pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

[...]“

6. Kolikor je za to zadevo upošteveno, je člen 13(B) Šeste direktive⁶ določal:

„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:

[...]

(d) naslednje transakcije:

[...]

6. upravljanje posebnih investicijskih skladov, ki jih opredelijo države članice;

[...]“

3 — Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

4 — Zdaj glej člen 9(1) Direktive 2006/112.

5 — Kakor je bila spremenjena s členom 28f, uvedenima z Direktivo Sveta z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive Sveta 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (91/680/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 160) in z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 o spremembi Direktive 77/388/EGS in uvedbi novih ukrepov za poenostavitve v zvezi z davkom na dodano vrednost – obseg določenih oprostitev in praktična ureditev za njihovo izvajanje. Zdaj glej člene 167, 168 in 168a Direktive 2006/112.

6 — Zdaj glej člen 135(1)(g) Direktive 2006/112.

Dejansko stanje, postopek in vprašnji za predhodno odločanje

7. Družba PPG Industries Fiber Glass BV (v nadaljevanju: PPG Fiber Glass) je bila v upoštevnem obdobju (davčni leti 2001 in 2002), del skupine Netherlands tax grouping PPG Holdings BV (v nadaljevanju: PPG Holdings).

8. Nizozemsko pravo je določalo, da morajo delodajalci svojim zaposlenim zagotavljati pokojnine. Vsakršen sklad, ustanovljen za to, mora biti ločen od PPG za vse pravne namene⁷ in zato nujno za namene DDV. Ta sklad ni mogel biti del davčne skupine PPG Holding. Na obravnavi je bilo navedeno, da so delodajalci v skladu z nizozemskim pravom, ki je veljalo v času nastanka dejstev, imeli možnost izbire, da sami ustanovijo tak sklad ali da izvedbo te obveznosti prepustijo zavarovalnici, ki ji bodo plačevali prispevke in ki bo odgovorna za plačilo pokojnin upokojenemu osebi. Vendar pa ni obstajala možnost, da bi ohranili notranjo pokojninsko shemo.

9. Zato so družbe članice skupine PPG Holdings ustanovile sklad⁸ (v nadaljevanju: sklad), v katerega so plačevale prispevke. Pokojnine in stroški financiranja so bili kriti s temi prispevki in prihodki od investicij. Zaposleni niso plačevali prispevkov. Iz stališč izhaja, da je bil sklad sistem z določenimi izplačili, to je sistem, v katerem je znesek ugodnosti določen na podlagi vnaprej določene formule in se ne spreminja glede na donosnost naložb.

10. Družba PPG Fiber Glass je z različnimi izvajalci sklenila pogodbe, na podlagi katerih so se skladu zagotavljale storitve upravljanja, upravljanja premoženja, revidiranja računovodskih izkazov in svetovanja. Prevezela je odgovornost za plačilo teh storitev, vključno z zaračunanim DDV.

11. Zneski zaračunanega DDV za leti 2001 in 2002 so znašali: za upravljanje pokojninskega sklada 18 102,19 EUR, za upravljanje premoženja 61 843,61 EUR, za revidiranje računovodskih izkazov 5 572,58 EUR, za svetovanje v zvezi z upravljanjem 19.950 EUR, za svetovanje 33 835,85 EUR – skupaj 139 304,23 EUR.

12. Pri obračunu DDV je družba PPG Holdings vse te zneske uveljavljala kot davčni odbitek od svojega izstopnega davka. Davčni organ je menil, da zneskov ni mogoče odbiti, in je izdal odločbo o odmeri tega davka. Pritožba zoper to odločbo je bila zavrnjena, zdaj pa o sporu odloča Gerechtshof te Leeuwarden (deželno sodišče v Leeuwardnu). Družba PPG Holdings trdi, (i) da so bili stroški, ker so od njih imeli korist zaposleni, del stroškov, ki izhajajo iz njene obdavčljive gospodarske dejavnosti in jih je zato mogoče odbiti v skladu s členom 17(2) Šeste direktive, in (ii) podredno, da je sklad posebni investicijski sklad v smislu člena 13(B)(d), točka 6, tako da mora biti njegovo upravljanje oproščeno DDV.

13. Gerechtshof je v predhodno odločanje predložilo dve vprašanji:

„1. Ali sme davčni zavezanec, ki je v skladu s predpisi nacionalnega pokojninskega prava ustanovil samostojen pokojninski sklad, da bi zagotovil pokojnine svojim sedanjim in nekdanjim delavcem, ki so vključeni v ta sklad, v skladu s členom 17 [Šeste direktive] odbiti davek od storitev, ki jih nekdo drug opravlja zanj v okviru izvedbe pokojninskega zavarovanja in poslovanja pokojninskega sklada?

7 — Ta zahteva je zdaj del prava EU. Člen 8 Direktive 2003/41/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 3. junija 2003 o dejavnostih in nadzoru institucij za poklicno pokojninsko zavarovanje (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 5, zvezek 4, str. 350) zahteva, da države članice zagotovijo pravno ločitev med „ustanovitelskimi podjetji“ in „institucijami za poklicno pokojninsko zavarovanje“.

8 — Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

2. Ali je treba pokojninski sklad, ki je bil ustanovljen s ciljem, da ob najmanjših stroških zagotovi izplačilo pokojnine imetniku deleža v pokojninskem skladu, in v katerega so imetniki deleža vložili in naložili svoj kapital ali je bil ta kapital vložen in naložen v njihovem imenu, pri čemer se izplačuje donos, šteti za ‚poseben investicijski sklad‘ v smislu člena 13(B)[(d)], točka 6, [Šeste direktive]?”

14. Pisna stališča so predložili PPG, Nizozemska, Združeno kraljestvo in Evropska komisija, ki so vsi predstavili tudi ustna stališča na obravnavi 6. februarja 2013.

Presoja

Drugo vprašanje

15. Iz predložitvene odločbe je jasno razvidno, da se v postopku pred nacionalnim sodiščem drugo vprašanje zastavlja samo za primer nikalnega odgovora na prvo vprašanje. Poleg tega je Sodišče na drugo vprašanje v bistvu že odgovorilo v nedavni sodbi *Wheels Common Investment Fund*.⁹

16. V tej sodbi je Sodišče presodilo, da investicijski sklad, ki združuje premoženje pokojninske sheme, ne ustreza pojmu „kolektivni naložbeni podjemi“ v smislu člena 13(B)(d), točka 6, Šeste direktive in člena 135(1)(g) Direktive 2006/112, katerih upravljanje je lahko glede na cilj teh direktiv in načelo davčne nevtralnosti oproščeno DDV, če člani ne prevzemajo tveganja upravljanja teh skladov, prispevki, ki jih v pokojninsko shemo vplačuje delodajalec, pa zanj pomenijo izpolnitev obveznosti do zaposlenih.

17. Torej, ker sklad v tej zadevi izpolnjuje vsa tri merila iz tiste sodbe – združuje premoženje enega (ali več) pokojninskih skladov, člani ne prevzemajo tveganja upravljanja teh skladov, prispevki, ki jih v pokojninsko shemo vplačuje delodajalec, pa zanj pomenijo izpolnitev obveznosti do zaposlenih – zadevne storitve iz postopka v glavni stvari niso oproščene DDV na podlagi člena 13(B)(d), točka 6, Šeste direktive.

Prvo vprašanje

18. Na obravnavi je bilo navedeno, da so sklad skupaj ustanovile vse družbe v skupini PPG Holdings, da bi zagotovile pokojnine za zaposlene, vendar je v tej skupini družba PPG Fiber Glass sklepala pogodbe in plačevala za zadevne storitve. Poleg tega je iz opredelitve vprašanja jasno, da se z vidika predložitvenega sodišča ne razlikuje med skupino in njenimi člani. Zato moram to vprašanje obravnavati tako, da upoštevam enega samega delodajalca, ki je ustanovil en sam sklad za svoje zaposlene in za to plačal prispevke in stroške in ki ga imenujem samo PPG.

19. Dalje opazam, da pri ustanovitvi pokojninskega sklada in ureditvi njegovega upravljanja neizogibno nastanejo različni stroški. V tem primeru je stroške neposredno kril PPG, vendar če bi jih neposredno kril sklad, bi jih posredno vseeno še vedno kril PPG kot edini plačnik v sklad.

20. Vprašanje je, ali so bile zadevne storitve v postopku v glavni stvari – namreč storitve upravljanja, vodenja, svetovanja in revidiranja računovodskih izkazov, ki se nanašajo na sklad, vendar jih je prejel in plačal PPG – uporabljene za storitve PPG, ki so obdavčljive v smislu člena 17(2) Šeste direktive.

⁹ — Sodba z dne 7. marca 2013 (C-424/11).

21. V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka, določena v členu 17 Šeste direktive, bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zagotavlja popolno nevtralnost davčnih obremenitev vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na namen in cilj, če so same dejavnosti predmet DDV.¹⁰

22. V zvezi s to sodno prakso kljub temu velja nekaj pridržkov. Da bi bil DDV odbiten, morajo imeti vstopne transakcije neposredno in tesno povezavo z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Zato pravica do odbitka DDV, ki je odmerjen za pridobivanje vstopnega blaga ali storitev, predpostavlja, da je izdatek za njihovo pridobitev sestavni del stroškov izstopnih transakcij, ki so bile podlaga za pravico do odbitka. Vseeno se pravica do odbitka prav tako prizna davčnemu zavezancu, tudi če ni neposredne in tesne povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njenih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Takšni stroški imajo neposredno in tesno povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. Vedno mora obstajati takšna povezava med pridobljenim blagom in storitvami ter izstopnimi transakcijami, za katere je mogoče odbiti DDV. Končni cilj davčnega zavezanca v zvezi s tem ni pomemben.¹¹ Vendar pa vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, nastale davčnemu zavezancu, ne more biti odbiten, če se nanaša na dejavnosti, za katere se, ker niso gospodarske, Šesta direktiva ne uporablja.¹²

23. V tem primeru je mogoče trditi, da stroški, ki so nastali pri ustanovitvi pokojninskega sklada za zaposlene ter organizaciji njegovega vodenja in upravljanja nimajo neposredne in tesne povezave z gospodarsko dejavnostjo ali obdavčljivimi izstopnimi transakcijami delodajalca, kot je PPG, katerega dejavnost je prodaja različnih proizvodov. To je v bistvu stališče nizozemske vlade. Vendar pa obstaja drugo mnenje, namreč, da ima PPG pravno obveznost do zaposlenih in da brez izpolnitve te obveznosti ne more opravljati dejavnosti ali izvajati obdavčljivih izstopnih transakcij, tako da so tako nastali stroški nujno del cene blaga, ki ga dobavlja. To mnenje zagovarjati PPG in Komisija. Združeno kraljestvo navaja, da je nekatere od stroškov (za ustanovitev sklada in tekoče upravne stroške, povezane s članstvom zaposlenih v skladu) mogoče pripisati dejavnosti PPG in omogočajo uveljavljanje pravice do odbitka. Vendar pa se drugi stroški nanašajo samo na sklad, samostojni davčni subjekt, in se zato pri pravici PPG do odbitka ne upoštevajo.

24. Precej sem naklonjena stališču PPG in Komisije. Če so vse izstopne transakcije delodajalca zavezane plačilu DDV, so tako njegovi stroški za zaposlene del stroškov teh transakcij, ne da bi bilo treba ugotoviti neposredno in tesno povezavo med konkretnimi stroški in konkretnimi izstopnimi transakcijami. Enako velja v primeru zneskov, plačanih za zagotavljanje pokojnin, ki so oblika odloženega plačila. Vendar pa se za takšne stroške ne obračuna DDV, tako da ni vstopnega davka, ki bi ga bilo mogoče odbiti od izstopnega davka. V zvezi s tem so se vsi navzoči na obravnavi strinjali, da če bi PPG sklenil pogodbe glede pokojninske sheme z zunanjo zavarovalnico in bi ta zaračunala PPG vsako povezano storitev, za katero se obračuna DDV,¹³ bi bilo tak davek mogoče odbiti od izstopnega davka PPG. V teh okoliščinah se zdi, da bi zaradi dejstva, „da načelo davčne nevtralnosti, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, nasprotuje temu, [...] da se podobne storitve, ki so med seboj konkurenčne, obravnavajo različno z vidika DDV“,¹⁴ obstajala zahteva, da je DDV, ki se obračuna na zadevne storitve, enako odbiten.

10 — Sodba z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik (C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točki 33 in 34 ter navedena sodna praksa).

11 — Sodba z dne 6. septembra 2012 v zadevi Portugal Telecom (C-496/11, točke od 36 do 38 in navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 21. februarja 2013 v zadevi Becker (C-104/12, točka 19 in naslednje ter navedena sodna praksa).

12 — Sodba z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta (C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 30).

13 — Kljub temu je treba spomniti, da so bile na podlagi člena 13(B)(a) Šeste direktive oproščene „zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki“ (zdaj glej člen 135(1)(a) Direktive 2006/112).

14 — Glej na primer sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF (C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 67 in navedena sodna praksa). Glede pomena „davčne nevtralnosti“ v okviru DDV glej moje sklepne predloge v zadevi Deutsche Bank (sodba z dne 19. julija 2012, C-44/11, opomba 18).

25. Vendar pa se mi stališča dveh držav članic, zlasti Združenega kraljestva, zdijo pravilna v tem, da poudarjajo pravno in davčno ločevanje sklada in PPG, kar omogoča sklep, da zadevnega DDV ni mogoče odbiti v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari.

26. Razlogi, da se zahteva takšno pravno in davčno ločevanje so očitni: zaščita upravičencev pred stečajem delodajalca in vsakršno možnostjo „plenjenja“ premoženja sklada, zato da se rešijo težave z denarnim tokom, čeprav začasne, ali možnostjo namenske uporabe njegovih sredstev. Pravo Unije zdaj zahteva to ločevanje, vendar ga je nizozemsko pravo določalo že v času nastanka dejstev. Nujnost nepredirne zaščite med premoženjem PPG in skladom govori močno v prid preprečitvi vsakršne davčne povezanosti med njima.

27. Seveda je mogoče trditi, da je PPG sklenil pogodbe in izvedel plačila za zadevne storitve, tako da bi jih bilo treba povezovati z gospodarsko dejavnostjo PPG (ki je pretežno, če ne izključno obdavčljiva), ne pa z dejavnostjo sklada (za katero se zdi, da ne vključuje nobenega obdavčljivega elementa, saj v bistvu vključuje prejemanje pokojninskih prispevkov s strani PPG in prihodkov od investicij ter plačevanje pokojnin upravičencem).

28. Vendar menim, da ni mogoče prezreti ali izpustiti dejstva, da so bile storitve priskrbljene za sklad zaradi pridobivanja prihodkov od investicij in so bile zato v neposredni in tesni povezavi z dejavnostjo tega sklada, torej so samo posredno in skrajnje povezane z dejavnostmi PPG. Tudi če je gospodarska dejavnost PPG obdavčljiva dejavnost, s katero so storitve najtesneje (čeprav samo posredno) povezane, ni sporno, da obstaja neposredna in tesna povezava z (neobdavčljivo) dejavnostjo sklada, ki se uvršča med pridobljene storitve in gospodarsko dejavnostjo PPG. Ali je vstopni davek mogoče odbiti, je odvisno od vrste dejavnosti, s katero so blago in storitve, za katere je dolgovan, neposredno in tesno povezani. Odločilna mora biti najtesnejša povezava, ne pa najtesnejša obdavčljiva povezava. Sicer bi bilo zlahka mogoče zaobiti načelo, da vstopnega davka ni mogoče odbiti, če se pridobljeno blago in storitve uporabijo za oproščene transakcije ali transakcije, ki ne spadajo na področje DDV.

29. Položaj je mogoče jasneje opisati s primerom, ki ga je navedlo Združeno kraljestvo na obravnavi. Če bi sklad, namesto da bi investiral izključno v vrednostne papirje ali druge finančne proizvode, investiral v nepremičnine, zato da bi pridobil dohodke od najemnin (kar je realna možnost), bi bila njegova dejavnost dajanja v najem predmet obdavčitve z DDV, če (kar je tudi realna možnost) bi se odločil za obdavčitev v skladu s členom 13(C)(a) Šeste direktive.¹⁵ V tem primeru bi bilo mogoče vse storitve revidiranja računovodskih izkazov, svetovanja, vodenja ali upravljanja neposredno pripisati tej obdavčljivi dejavnosti, za te storitve zaračunani DDV pa bi bilo mogoče odbiti od DDV, ki ga je sklad moral obračunati za izstopne transakcije. Ne bi pa bil odbiten od izstopnega davka PPG, ker bi bile storitve uporabljene za potrebe obdavčljivih transakcij sklada (ne pa PPG), čeprav je zanje plačal PPG. Glede verige odgovornosti menim, da ni razloga, da bi se štel, da je položaj drugačen samo zato, ker dejavnost sklada ni zavezana DDV.

30. Zdi se mi, da mora biti odločilno dejstvo, da je sklad storitve uporabljal za lastno dejavnost, ki ni samo bistveno drugačna, temveč je tudi pravno in davčno ločena od dejavnosti PPG. Dejstvo, da je PPG plačal za storitve, ne more biti bistveno. Na okoliščino je mogoče gledati na tri načine: kot na dvojno transakcijo sprejemanja in opravljanja storitve, kakor določa člen 6(4) Šeste direktive,¹⁶ v takem primeru pa bi PPG moral skladu prenesti davek; kot na plačilo od tretjega, ki je obdavčljiv znesek za pridobitev storitev s strani sklada na podlagi člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive;¹⁷ ali kot na darilo PPG skladu, kar pa ne bi spadalo na področje uporabe DDV. Vendar to ne more pomeniti, da je PPG pridobil storitve za lastne obdavčljive transakcije.

¹⁵ — Zdaj glej člen 137(1)(d) Direktive 2006/112.

¹⁶ — Zdaj glej člen 28 Direktive 2006/112.

¹⁷ — Zdaj glej člen 73 Direktive 2006/112.

31. Omenila sem načelo davčne nevtralnosti, ki (v enem od pomenov) nasprotuje temu, da se za namene DDV neenako obravnavajo podobne storitve, ki so si konkurenčne. Navedla sem tudi, da bi PPG, ker je upravljanje pokojninske sheme pogodbeno prenesel na zavarovalnico, namesto da bi ustanovil svoj sklad, lahko odbil vstopni DDV, ki bi mu bil v zvezi s tem zaračunan na prejete storitve (čeprav tukaj ni navedb glede zneskov DDV, ki bi mu bili lahko zaračunani). Toda ta okoliščina z vidika načela davčne nevtralnosti ne spremeni mojega sklepa. Kot je bilo navedeno v zadevi *Deutsche Bank*,¹⁸ to načelo ni pravilo primarnega prava, storitve, ki so si delno konkurenčne, pa se za namene DDV lahko včasih obravnavajo različno. Omejitve tega načela izhajajo med drugim tudi iz ustaljene sodne prakse Sodišča, v skladu s katero imajo davčni zavezanci pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omejijo svoj dolgovan DDV,¹⁹ kar ne bi bilo mogoče, če bi se za namene DDV vse konkurenčne dejavnosti obravnavale enako.

32. Vendar pa še enkrat poudarjam, da moje stališče temelji na dejstvu, da je zadevne storitve uporabljal sklad za lastno dejavnost, ki se razlikuje od gospodarske dejavnosti PPG, ter da je ta sklad pravno in davčno ločen od PPG. Strinjam se, da so stroški, ki so nastali delodajalcu za ustanovitev pokojninske sheme za zaposlene, neposredno in tesno povezani z njegovo gospodarsko dejavnostjo kot celoto (tako da je DDV na te stroške mogoče odbiti v primernih okoliščinah), *kadar so stroški povezani z blagom ali storitvami, ki jih je uporabil delodajalec*. Zato se strinjam s trditvijo Združenega kraljestva, da bi PPG lahko odbil vstopni DDV za blago in storitve, pridobljene za ustanovitev sklada, za vključitev zaposlenih v sklad, za zagotavljanje rednega nakazovanja lastnih prispevkov itn. Te dejavnosti spadajo k dejavnosti PPG, ne pa k dejavnosti samostojnega sklada.

Predlog

33. Ob upoštevanju vseh zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo *Gerechtshof te Leeuwarden*, odgovori:

1. Člen 17 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da davčni zavezanec, ki je ustanovil samostojen pokojninski sklad za pravne in davčne namene, da bi zagotovil pokojnine svojim sedanjim in nekdanjim delavcem, ne sme odbiti davka, ki ga je plačal za storitve, ki so bile skladu zagotovljene v zvezi z njegovim vodenjem in delovanjem. Le sklad sam sme odbiti tak davek od davka, ki ga je zavezan plačati na lastne obdavčljive transakcije.
2. Investicijski sklad, ki združuje premoženje pokojninske sheme, ni posebni investicijski sklad v smislu člena 13(B)(d), točka 6, Direktive 77/388/EGS, katerega upravljanje je mogoče oprostiti DDV, glede na namen te direktive in načelo davčne nevtralnosti, če člani pokojninske sheme ne prevzemajo tveganja upravljanja sklada, prispevki, ki jih v pokojninsko shemo vplačuje delodajalec, pa zanj pomenijo izpolnitev pravnih obveznosti do zaposlenih.

¹⁸ — Navedena v opombi 14, točka 45 sodbe, točka 60 mojih sklepnih predlogov in navedena sodna praksa.

¹⁹ — Glej najbolj nedavno sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi *Weald Leasing* (C-103/09, ZOdl., str. I-13589, točka 27 in navedena sodna praksa).