



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 17. oktobra 2018*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Pojem davčnega zavezanca – Holdinška družba – Odbitek vstopnega davka – Izdatki, ki so povezani z opravljanjem storitev svetovanja in ki so nastali v okviru pridobitve delnic neke druge družbe – Namen prevzemne družbe, da za ciljno družbo opravlja storitve upravljanja – Neobstoj opravljanja teh storitev – Pravica do odbitka DDV, ki je bil obračunan za načrtovane storitve“

V zadevi C-249/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supreme Court (vrhovno sodišče, Irska) z odločbo z dne 8. maja 2017, ki je prispela na Sodišče 12. maja 2017, v postopku

Ryanair Ltd

proti

The Revenue Commissioners,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, podpredsednica v funkciji predsednice prvega senata, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan, sodniki, in C. G. Fernlund (poročevalec),

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 14. marca 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Ryanair Ltd T. Mc Namara, solicitor, R. Aylward, BL, in M. Hayden, SC,
- za The Revenue Commissioners M. Browne, L. Williams in A. Joyce, agenti,
- za Irsko M. Browne, L. Williams in A. Joyce, agenti, skupaj s S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, in G. Clohessy, SC,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 3. maja 2018

* Jezik postopka: angleščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 4 in 17 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Ryanair Ltd in Revenue Commissioners (davčna uprava, Irska), ker zadnjenavedena družbi Ryanair ni odobrila odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) za storitve svetovanja, ki jih je naročila v okviru ponudbe za prevzem (v nadaljevanju: PP) neke druge družbe.

Pravni okvir

- 3 Člen 2(1) Šeste direktive določa, da je predmet DDV dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.
- 4 Člen 4(1) in (2) te direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 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 V skladu s členom 10(2), prvi odstavek, navedene direktive „[o]bdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“
- 6 Člen 17 te direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v odstavku 1 določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.
- 7 Člen 17(2)(a) Šeste direktive določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za njegove obdavčljive transakcije, je davčni zavezanec upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 8 Letalska družba Ryanair je leta 2006 objavila PP, ki se je nanašala na vse delnice neke druge letalske družbe (v nadaljevanju: ciljna družba). Pri tem so ji nastali izdatki v zvezi s storitvami svetovanja in drugimi storitvami, povezanimi z načrtovanim prevzemom (v nadaljevanju: sporne storitve). Vendar te transakcije zaradi razlogov, ki so povezani s spoštovanjem konkurenčnega prava, ni bilo mogoče izvršiti v celoti, tako da je družba Ryanair lahko pridobila le del kapitala ciljne družbe.
- 9 Družba Ryanair je zahtevala odbitek vstopnega DDV v zvezi s temi izdatki, pri čemer je zatrnila, da je bil njen namen po prevzemu nadzora nad ciljno družbo poseči v njeno upravljanje z nudenjem storitev upravljanja, ki so obdavčene z DDV.

- 10 Ker je davčna uprava ta odbitek zavrnila, je družba Ryanair vložila pritožbo pri Tax Appeals Commission (komisija za pritožbe na področju davkov, Irska), ki je to pritožbo zavrnila. Družba Ryanair je vložila tožbo pri Circuit Court (okrožno sodišče, Irska), ki je prav tako zavzelo stališče, ki ga je zagovarjala davčna uprava. Circuit Court (okrožno sodišče) se je kljub temu obrnilo na High Court (višje sodišče, Irska) in zaprosilo za izdajo mnenja. Ker je zadnjenavedeno sodišče odločbo Circuit Court (okrožno sodišče) potrdilo, je družba Ryanair pri Supreme Court (vrhovno sodišče, Irska) vložila pritožbo.
- 11 Predložitveno sodišče se v bistvu sprašuje o razmerju med sodbo z dne 14. februarja 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), ki se nanaša na odbitek DDV, plačan v okviru priprave gospodarske dejavnosti, in sodbo z dne 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), ki se nanaša na pravico holdinške družbe do odbitka DDV, s katerim so obdavčene storitve, ki so bile zanj opravljene v okviru prevzema deležev v njenih hčerinskih družbah.
- 12 V teh okoliščinah je Supreme Court (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali lahko prihodnji namen opravljanja storitev upravljanja za ciljno družbo prevzema (v primeru njenega uspešnega prevzema) zadostuje za dokazovanje, da morebitni prevzemnik opravlja gospodarsko dejavnost za namene člena 4 [Šeste direktive], tako da je mogoče DDV, zaračunan morebitnemu prevzemniku od blaga in storitev, zagotovljenih zaradi napredovanja zadevnega prevzema, šteti za vstopni DDV od predvidene gospodarske dejavnosti opravljanja takih storitev upravljanja?
2. Ali lahko obstaja zadostna ‚neposredna in takojšnja povezava‘, kot jo je Sodišče opredelilo [v sodbi z dne 27. septembra 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)], med strokovnimi storitvami, opravljenimi v okviru takega morebitnega prevzema, in izstopnimi storitvami, ki zajemajo morebitno opravljanje storitev upravljanja za ciljno družbo prevzema v primeru njenega uspešnega prevzema, ki omogoča odbitek DDV, plačan za navedene strokovne storitve?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 13 Predložitveno sodišče želi z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu izvedeti, ali je treba člena 4 in 17 Šeste direktive razlagati tako, da družbi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki namerava pridobiti vse delnice neke druge družbe zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti, in sicer opravljanja storitev upravljanja, ki so obdavčene z DDV, za zadnjenavedeno družbo, dajeta pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi z izdatki za storitev svetovanja, ki so nastali v okviru PP, tudi če se je izkazalo, da ta gospodarska dejavnost ni bila izvedena.
- 14 Najprej je treba navesti, da je bila z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), ki je začela veljati 1. januarja 2007, Šesta direktiva razveljavljena, ne da bi bila vsebinsko spremenjena. Iz tega izhaja, da ker je obseg upoštevnihih določb Šeste direktive v bistvu enak obsegu določb Direktive 2006/112, se sodna praksa Sodišča, ki se nanaša na zadnjenavedeno direktivo, uporablja tudi za Šesto direktivo.
- 15 Za odgovor na postavljeni vprašanji je treba ugotoviti, ali je družbo, ki namerava pridobiti vse delnice neke druge družbe zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti, in sicer opravljanja storitev upravljanja, ki so obdavčene z DDV, za zadnjenavedeno družbo, mogoče šteti za davčnega zavezanca v smislu člena 4 Šeste direktive ter, po potrebi, prvič, ali je ravnala kot davčni zavezanec, ko so bile sporne storitve zanj opravljene, in drugič, ali in koliko je mogoče vstopni DDV v zvezi z izdatki za te storitve odbiti.

- 16 Na prvem mestu je treba opozoriti, da družba, katere edini cilj je pridobitev deležev v drugih družbah, ne da bi neposredno ali posredno posegla v upravljanje teh družb, nima niti statusa davčnega zavezanca za DDV v smislu člena 4 Šeste direktive niti pravice do odbitka v skladu s členom 17 te direktive. Zgolj pridobitev in zgolj imetništvo deležev kot taka namreč nista gospodarska dejavnost v smislu Šeste direktive, ki bi pridobitelju oziroma imetniku podelila status davčnega zavezanca, ker zgolj pridobitev poslovnih deležev v drugih podjetjih ne pomeni izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Prejem morebitne dividende kot rezultat te udeležbe namreč izhaja iz samega lastništva premoženja (sodbi z dne 30. maja 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, točka 36, ter z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 19 in navedena sodna praksa).
- 17 Vendar je drugače, kadar poleg udeležbe obstaja še neposredno ali posredno poseganje v upravljanje družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, z izvajanjem transakcij, ki so predmet DDV, kot je opravljanje administrativnih, finančnih, poslovnih in tehničnih storitev, brez poseganja v pravice, ki jih ima imetnik deležev kot delničar ali družbenik (glej v tem smislu sodbi z dne 30. maja 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, točka 37, ter z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 20 in 21 ter navedena sodna praksa).
- 18 Ker lahko poleg tega gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive zajemajo več zaporednih aktov, je treba tudi pripravljalne dejavnosti šteti za gospodarske dejavnosti (sodba z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 15 in navedena sodna praksa). Za davčnega zavezanca je treba tako šteti vsakogar, ki z objektivnimi elementi izkaže namen za začetek neodvisnega opravljanja gospodarske dejavnosti in ki izvede prve naložbene izdatke v ta namen (sodbi z dne 8. junija 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 34, ter z dne 14. marca 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 19 Iz tega izhaja, da je treba družbo, ki izvede pripravljalne dejavnosti, ki spadajo v okvir projekta pridobitve delnic neke druge družbe z namenom izvajanja gospodarske dejavnosti, ki zajema poseg v upravljanje zadnjenavedene družbe s tem, da se zanjo opravlja storitve upravljanja, ki so obdavčene z DDV, šteti za davčnega zavezanca v smislu Šeste direktive.
- 20 V obravnavani zadevi je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da je bil namen družbe Ryanair z načrtovano pridobitvijo delnic ciljne družbe zanjo opravljati storitve upravljanja, ki so obdavčene z DDV, in iz tega naslova opravljati gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive. Zato je treba ugotoviti, da je treba družbo Ryanair v okviru te pridobitve šteti za davčnega zavezanca v smislu Šeste direktive.
- 21 Na drugem mestu v zvezi s pravico do odbitka iz člena 17 Šeste direktive izhaja, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago ali navedeno storitev. V skladu s členom 10(2), prvi pododstavek, in s členom 17 Šeste direktive ta pravica do odbitka nastane, ko nastane obveznost obračuna davka, to pomeni ob dobavi blaga oziroma ko so storitve opravljene (sodba z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).
- 22 Pravica do odbitka iz člena 17 in naslednjih Šeste direktive je sestavni del sistema DDV ter je načeloma ni mogoče omejiti. Ta pravica se lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 25 in navedena sodna praksa).

- 23 Namen sistema odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 26 in navedena sodna praksa).
- 24 Načelo nevtralnosti DDV v zvezi z davčnim bremenom podjetja zahteva, da se prvi naložbeni izdatki, ki se opravijo za potrebe in v zvezi s podjetjem, štejejo za gospodarske dejavnosti, in v nasprotju s tem načelom bi bilo, če bi se štelo, da se te dejavnosti začnejo šele, ko nastane obdavčljivi dohodek. Z vsakršno drugačno razlago bi bili gospodarskemu subjektu naloženi stroški DDV v okviru njegove gospodarske dejavnosti, ne da bi mu bila dana možnost, da ga odbije, in s tem bi se samovoljno razlikovalo med naložbenimi izdatki, ki se opravijo za potrebe podjetja, glede na to, ali se opravijo pred dejanskim poslovanjem tega podjetja ali v času poslovanja (sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrija in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 25 Poleg tega je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, pridobljena, tudi če načrtovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdavčenih transakcij (sodba z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 20) oziroma tudi če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki so neodvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka (sodbi z dne 8. junija 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, točka 22, in z dne 15. januarja 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, točka 20). Drugačna razlaga bi bila v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, kar zadeva davčno breme podjetja. To bi lahko pri davčnem obravnavanju enakih naložbenih dejavnosti ustvarilo neutemeljene razlike med podjetji, ki že opravljajo obdavčljive transakcije, in drugimi, ki želijo – z naložbami – začeti opravljati dejavnosti, ki bodo vir za obdavčljive transakcije. Prav tako bi se vzpostavilo arbitrarno razlikovanje med zadnjenavedenimi podjetji, ker bi bila končna odobritev odbitkov odvisna od tega, ali so se navedene naložbe končale z obdavčeno transakcijo (sodba z dne 29. februarja 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, točka 22).
- 26 Poleg tega mora v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, načeloma obstajati zato, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV in da se določi obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je pogojena s tem, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 27 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 28 Davčni organi in nacionalna sodišča morajo v okviru uporabe merila neposredne povezave, ki ga morajo uporabiti, upoštevati vse okoliščine zadevnih transakcij in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Obstoj take povezave je torej treba presojati glede na objektivno vsebino zadevne transakcije (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 29 Kadar pa blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, izkazujejo povezavo z oproščenimi transakcijami ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 30 in navedena sodna praksa).

- 30 Iz tega izhaja, da morajo nastali izdatki za to, da bi bilo plačani DDV mogoče v celoti odbiti, načeloma izvirati izključno iz načrtovane gospodarske dejavnosti, torej storitev upravljanja, obdavčenih z DDV, ki se opravljajo za ciljno družbo (glej v tem smislu sodbe z dne 8. februarja 2007, *Investrand*, C-435/05, EU:C:2007:87, točki 33 in 36; z dne 13. marca 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, točki 29 in 30, ter z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt*, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 25). Če bi se ti izdatki delno nanašali tudi na oproščeno ali negospodarsko dejavnost, bi bilo DDV v zvezi s temi izdatki mogoče odbiti le delno (glej v tem smislu sodbi z dne 6. septembra 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, točki 46 in 47, ter z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt*, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točke od 28 do 30).
- 31 V obravnavani zadevi je iz spisa, ki ga ima na voljo Sodišče, razvidno, da so bile sporne storitve za družbo Ryanair opravljene, ko je ta z načrtovano pridobitvijo delnic ciljne družbe nameravala izvajati gospodarsko dejavnost, in sicer opravljanje storitev upravljanja, ki so obdavčene z DDV, za zadnjenavedeno družbo. Tako je na eni strani razvidno, da je družba Ryanair v trenutku, ko je imela izdatke, povezane s spornimi storitvami, ravnala kot davčni zavezanec. Družba Ryanair ima s tem torej načeloma pravico do takojšnjega odbitka DDV, ki je bil plačan za te storitve, tudi če ta gospodarska dejavnost, ki bi morala voditi do obdavčljivih transakcij, nazadnje ni bila izvedena in zato ni vodila do teh transakcij. Na drugi strani, kar zadeva pogoje uveljavljanja pravice do odbitka in, natančneje, obseg te pravice, je treba izdatke za pridobitev delnic ciljne družbe šteti za izdatke za izvršitev gospodarske dejavnosti, in sicer izvršitve transakcij, ki omogočajo pravico do odbitka. Ti izdatki imajo zato neposredno in takojšnjo povezavo z gospodarsko dejavnostjo v celoti in so torej del njenih splošnih stroškov. Iz tega izhaja, da je za DDV, povezan s tem, dana pravica do odbitka v celoti.
- 32 Ob upoštevanju vseh navedenih preudarkov je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člena 4 in 17 Šeste direktive razlagati tako, da družbi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki namerava pridobiti vse delnice neke druge družbe zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti, in sicer opravljanja storitev upravljanja, ki so obdavčene z DDV, za zadnjenavedeno družbo, dajeta pravico do odbitka vstopnega DDV za izdatke v zvezi z opravljanjem storitev svetovanja, ki so nastali v okviru PP, v celoti, tudi če se je izkazalo, da ta gospodarska dejavnost ni bila izvedena, če ti izdatki izvirajo izključno iz načrtovane gospodarske dejavnosti.

Stroški

- 33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člena 4 in 17 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da družbi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki namerava pridobiti vse delnice neke druge družbe zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti, in sicer opravljanja storitev upravljanja, ki so obdavčene z davkom na dodano vrednost (DDV), za zadnjenavedeno družbo, dajeta pravico do odbitka vstopnega DDV za izdatke v zvezi z opravljanjem storitev svetovanja, ki so nastali v okviru ponudbe za prevzem, v celoti, tudi če se je izkazalo, da ta gospodarska dejavnost ni bila izvedena, če ti izdatki izvirajo izključno iz načrtovane gospodarske dejavnosti.

Podpisi