

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 8. februarja 2007 *

V zadevi C-435/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo le Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 2. decembra 2005, ki je prispela na Sodišče istega dne, v postopku

Investrand BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, E. Juhász, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, G. Arestis in T. von Danwitz, sodnika,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodni tajnik: M.-A. Gaudissart, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2006,

* Jezik postopka: nizozemščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Investrand BV H. Konijnenberg, R. van der Paardt in J. Streefland, odvetniki,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in M. de Grave, zastopnika,
- za grško vlado S. Spyropoulos in I. Bakopoulos, zastopnika,
- za vlado Združenega kraljestva T. Harris, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti M. van Beek in D. Triantafyllou, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2) 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 L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Investrand BV (v nadaljevanju: Investrand), družbo nizozemskega prava, in Staatssecretaris van Financiën glede zavrnitve zadnjega, da bi bila družba Investrand upravičena odbiti davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil plačan v ceni za storitve svetovanja, ki jih je uporabila v okviru arbitražnega postopka glede ugotovitve zneska terjatve, ki je bil del njenega premoženja, vendar je nastala, preden je postala zavezanka za plačilo DDV.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 4 Šeste direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli 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.

[...]“

- 4 Člen 17 Šeste direktive, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, v odstavkih 1 in 2 določa:

„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 za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

Nacionalna zakonodaja

- 5 Člen 2 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, št. 329, v nadaljevanju: zakon iz leta 1968) določa:

„Davek, ki je bil podjetniku obračunan za prejete dobave blaga, zanj opravljene storitve, pridobitve blaga, ki jih opravi znotraj Skupnosti, in za uvoz blaga, ki mu je bilo namenjeno, se odbije od davka, ki ga je treba plačati za dobave blaga in opravljene storitve.“

6 Člen 15(1) zakona iz 1968 določa:

„Davek v smislu člena 2, ki ga podjetnik odbije, je:

- a) davek, ki so mu ga z računom, sestavljenim v skladu z veljavnimi pravili, zaračunali drugi podjetniki v obdobju, ki se nanaša na obračun za blago in storitve, ki so mu jih dobavili;

[...]

če podjetnik blago in storitve uporablja v okviru svoje dejavnosti.“

Dejansko stanje v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 7 Družba Investrand je bila ustanovljena 22. avgusta 1986. V lasti ima 43,57 % delnic družbe Cofex BV (v nadaljevanju: Cofex), konfekcijskega podjetja.
- 8 Družba Investrand je 3. avgusta 1989 prodala delnice družbe Cofex družbi Hi-Tec Sports plc (v nadaljevanju: Hi-Tec Sports). Med to prodajo je bilo dogovorjeno, da bo poleg fiksne plačila prejela plačilo, katerega višina bo odvisna od višine dobička, ki ga bo ustvarila družba Cofex med letoma 1989 in 1992.

- 9 Do 1. januarja 1993 je družba Investrand opravljala dejavnost pasivnega holdinga, ki je imel deleže v drugih družbah, vendar se ni vmešaval v njihovo upravljanje.
- 10 Pred 1. januarjem 1993 družba Investrand ni opravila nikakršne storitve za plačilo. Od tega dne naprej je v skladu s pogodbo, ki jo je sklenila z družbo Cofex, zanjo proti plačilu opravljala storitve upravljanja.
- 11 Zaradi izračuna plačila, dolgovanega družbi Investrand na podlagi dobička, ki ga je družba Cofex pridobila leta 1992, je bil sprožen spor med družbama Investrand in Hi-Tec Sports. Ta spor je leta 1996 vodil do arbitražnega postopka, v okviru katerega so bili družbi Investrand zaračunani stroški za storitve pravnega svetovanja.
- 12 Družba Investrand je odbila DDV, ki ga je plačala za te stroške, in sicer v višini 8 495,5 NLG za leto 1996.
- 13 Potem ko je ocenila, da družba Investrand ni bila upravičena do tega odbitka, je nizozemska davčna uprava nanjo naslovila odločbo o odmeri davka. Po pritožbi družbe Investrand je omenjena uprava sprejela odločbo, ki je potrdila to odločbo o odmeri davka.
- 14 Družba Investrand je vložila tožbo zoper to odločbo na Gerechtshof te Amsterdam. To je razsodilo, da družba Investrand ni bila upravičena odbiti DDV, ki ga je plačala

za zadevne stroške, ker so bile storitve svetovanja opravljene v okviru dejavnosti, ki je takrat ni opravljala kot podjetnik, in da te storitve nimajo neposredne in takojšnje povezave z dejavnostjo, ki jo je opravljala kot podjetnik.

- 15 Družba Investrand je vložila kasacijsko pritožbo proti sodbi Gerechtshof te Amsterdam na Hoge Raad der Nederlanden.
- 16 S prvim pritožbenim razlogom iz te pritožbe je oporekala presoji Gerechtshof te Amsterdam, po kateri prodaja delnic ni gospodarska dejavnost v smislu Šeste direktive. Predložitveno sodišče prav tako ocenjuje, da tega pritožbenega razloga ni mogoče sprejeti, ker je taka presoja skladna s sodno prakso Sodišča (sodbi z dne 29. aprila 2004 v zadevi EDM, C-77/01, Recueil, str. I-4295, in z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357).
- 17 Z drugim pritožbenim razlogom družba Investrand zatrjuje, da je Gerechtshof te Amsterdam s tem, da ne povezuje stroškov svetovalnih storitev, ki so bile zanjo opravljene leta 1996, z dejavnostmi, ki jih je med tem letom opravljala kot podjetnik, vendar z obdobjem, v katerem je bila opravljena prodaja delnic in v katerem še ni imela takega statusa, storilo napako pri razlagi sodbe Sodišča z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank (C-98/98, Recueil, str. I-4177).
- 18 Glede na to predložitveno sodišče poudarja, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča davčni zavezanec, čigar storitve so predmet DDV, v skladu s členom 17(2) Šeste direktive upravičen odbiti DDV, če obstaja neposredna in takojšnja povezava med, po eni strani, blagom in storitvami, ki jih uporablja, in po drugi strani, transakcijami, ki jih mora opraviti in za katere obstaja pravica do odbitka.

- 19 Sprašuje se, ali se taka povezava lahko prizna, kadar davčni zavezanec prejme storitve, da bi se ugotovil znesek terjatve, ki je del premoženja njegovega podjetja, vendar ki je nastala med prejšnjim obdobjem, ko še ni bil zavezanec za plačilo DDV.
- 20 Po mnenju tega sodišča to, da se v tem primeru nastali stroški nanašajo na transakcijo, ki je bila opravljena v obdobju, v katerem družba Investrand ni bila davčni zavezanec v smislu Šeste direktive, nasprotuje temu, da bi se priznala neposredna in takojšnja povezava z dejavnostjo, ki jo je opravljala kot podjetje, in zato govori v prid zavrnitvi pravice do odbitka. Po drugi strani to, da terjatev, ki ustreza plačilu, ki se dolguje družbi Investrand, pomeni del premoženja te družbe, ta pa ima stroške v breme premoženja, da bi zaščitila to premoženje, lahko pripelje do ugotovitve, da so omenjeni stroški del splošnih stroškov zadevne stranke in imajo tako neposredno in takojšnjo povezavo s tako opravljeno dejavnostjo, ki privede do priznanja pravice do odbitka.
- 21 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba glede na pravico do odbitka, ki jo določa člen 17(2) Šeste direktive, priznati obstoj neposredne in takojšnje povezave med določenimi storitvami, ki jih je davčni zavezanec pridobil, in obdavčljivimi transakcijami, ki jih mora ta isti davčni zavezanec še opraviti, če so bile te storitve odplačno pridobljene z namenom, da se ugotovi vrednost denarne terjatve, ki je del njegovega premoženja, vendar je nastala še pred obdobjem, ko je bil zavezanec za plačilo DDV?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 22 V uvodu je treba opozoriti, da je namen sistema odbitkov podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga dolguje ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbe z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19; z dne 15. januarja 1998 v zadevi Ghent Coal Terminal, C-37/95, Recueil, str. I-1, točka 15, in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24).
- 23 Neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki daje pravico do odbitka, mora načeloma obstajati zato, da se pravica do odbitka plačanega vstopnega DDV prizna davčnemu zavezancu in da se določi obseg take pravice (glej zgoraj navedeni sodbi Midland Bank, točka 24, in Abbey National, točka 26, in sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZODL., str. I-1599, točka 26). Pravica do odbitka DDV, ki se obračuna za pridobitev vstopnega blaga ali storitev, predvideva, da nastali stroški za pridobitev tega blaga ali storitev predstavljajo sestavni del cene izstopne obdavčljive transakcije, ki daje pravico do odbitka (glej zgoraj navedeni sodbi Midland Bank, točka 30, in Abbey National, točka 28, in sodbo z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 31).
- 24 Pravica do dobitka se kljub temu prav tako prizna davčnemu zavezancu, čeprav ni neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki daje pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so kot taki, sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih opravlja. Taki stroški imajo dejansko neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Midland Bank, točki 23 in 31, in Kretztechnik, točka 36).

- 25 V zadevi v glavni stvari je treba poudariti, kot je to storilo predložitveno sodišče, da v skladu z ustaljeno sodno prakso prodaja delnic ne pomeni sama po sebi gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive in tako ne spada na njeno področje uporabe (glej zlasti sodbo z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust, C-155/94, Recueil, str. I-3013, točke od 33 do 37, in zgoraj navedeni sodbi EDM, točke od 57 do 62, in Kretztechnik, točka 19).
- 26 V nasprotju s tem, kar trdi družba Investrand, niso s tako dejavnostjo primerljiva podjetniška dejanja davčnega zavezanca, opravljena za svoj lastni račun, namenjena izterjavi terjatve ali ugotavljanju njene vrednosti. Dejansko taka dejanja ne predstavljajo uporabo blaga, ki bi ustvarila trajne dohodke, glede na to, da morebitni izkupiček takega dejanja izhaja preprosto zgolj iz položaja upnika zadevne terjatve in ne predstavlja plačila za nikakršno gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kretztechnik, točka 19).
- 27 Kot je trdila nizozemska vlada med obravnavo, se družba Investrand v zvezi s tem ne more zanesti na sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729). Dejansko je v zadevi, o kateri se je razsodilo s to sodbo, šlo za dejavnost v okviru odplačne pogodbe o faktoringu, ki je bila sestavljena iz odkupa terjatev in sprejemanja tveganja neizpolnitve terjatev dolžnikov v zameno za provizijo, ki jo je plačala stranka, ki se je tako izognila takemu tveganju. Medtem ko so bila podjetniška dejanja družbe Investrand opravljena za lastni račun, je bila dejavnost odkupa zadevnih terjatev iz te zadeve opravljena v dobro tretjih in proti plačilu. V okviru teh značilnosti je Sodišče to dejavnost označilo za gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive, ki daje pravico do odbitka.
- 28 Ne prodaja delnic ne podjetniška dejanja družbe Investrand v zvezi s terjatvijo, ki jo je imela do družbe Hi-Tec Sports, niso dejavnosti, ki spadajo na področje uporabe Šeste

direktive, stroški, ki so povezani s svetovalnimi storitvami iz postopka v glavni stvari, pa se ne morejo razlagati, kot da imajo neposredno in takojšnjo povezavo z eno ali več določenimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka.

- 29 Ob upoštevanju sodne prakse, omenjene v točki 24 te sodbe, je treba še ugotoviti, ali – kot je trdila družba Investrand, ko se je sklicevala na zgoraj navedeno sodbo Midland Bank – so stroški iz postopka v glavni stvari del splošnih stroškov, ki pomenijo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, zato ker terjatev, na katero se nanašajo, pomeni del premoženja podjetja, ki ga upravlja.
- 30 Nizozemska in grška vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija Evropskih skupnosti trdijo, da take povezave ni, glede na to, da imajo omenjeni stroški povezavo le s prodajo delnic družbe Cofex, ki jih je družba Investrand prodala družbi Hi-Tec Sports. Omenjene vlade dodajajo, da se je med drugim ta transakcija opravila na datum, ko družba Investrand še ni bila zavezanec za plačilo DDV.
- 31 V zvezi s tem je treba poudariti, kot sta to storili nizozemska vlada in Komisija, da okoliščina, da terjatev, ki je povezana s prodajo delnic družbe Cofex – družba Investrand jih je namreč prodala družbi Hi-Tec Sports – glede na navedbe iz predložitvene odločbe pomeni del premoženja podjetja, ki ga upravlja družba Investrand, ne zadostuje, da bi se ugotovila neposredna in takojšnja povezava med stroški svetovanja glede te terjatve, ki so nastali družbi Investrand, in njenimi gospodarskimi dejavnostmi.
- 32 Dejansko noben element iz spisa ne dopušča sklepa, da družba Investrand, če ne bi od 1. januarja 1993 opravljala gospodarskih dejavnosti, ki so predmet DDV, ne bi prejela svetovalnih storitev iz postopka v glavni stvari. Tako se zdi, da bi, če bi opravljala take

dejavnosti od tega datuma ali pa ne, družba Investrand prejela omenjene storitve, da bi ohranila denarno plačilo od prodaje delnic družbi Hi-Tec Sports leta 1989.

- 33 V teh okoliščinah ni dopustno sklepati, da so stroški, ki so povezni s temi storitvami, nastali za potrebe in zaradi obdavčljivih dejavnosti družbe Investrand. Ker izključni namen za te stroške ni v teh dejavnostih, omenjeni stroški tako z njimi nimajo neposredne in takojšnje povezave.
- 34 Kot je navedla Komisija, tako položaj družbe Investrand v tej zadevi ni drugačen od položaja zasebnega lastnika delnic, ki mora po tem, ko je delnice prodal, prejeti svetovalne pravne storitve in imeti s tem povezane stroške v okviru spora s kupcem, kar zadeva ugotovitev terjatve, ki ustreza ceni te prodaje. Vendar ta položaj ne spada na področje uporabe Šeste direktive (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo EDM, točki 60 in 61).
- 35 Prav tako je treba izpostaviti, da se ta zadeva razlikuje od tiste, ki je bila podlaga za zgoraj navedeno sodbo Kretztechnik. Dejansko se stroški svetovanja iz te sodbe, za katere je Sodišče v točki 36 sodbe priznalo, da predstavljajo splošne stroške, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, nanašajo na izdajo delnic, s katero se želi utrditi kapital tega zavezanca v dobro njegove gospodarske dejavnosti.
- 36 Medtem ko noben element iz spisa ne dopušča sklepa, da družba Investrand, če ne bi opravljala gospodarske dejavnosti, ki je predmet DDV, ne bi prejela zadevnih svetovalnih storitev, je bil nasprotno izključni razlog za svetovalne storitve iz zgoraj

navedene sodbe Kretztechnik v gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca in v povečanju kapitala, za katerega se je ta zavezanec odločil, da bi pridobil finančna sredstva v dobro te gospodarske dejavnosti.

37 V nasprotju s svetovalnimi stroški iz postopka v glavni stvari imajo zadevni svetovalni stroški iz zgoraj navedene zadeve Kretztechnik neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.

38 Glede na zgoraj povedano je na vprašanje, ki ga je predložilo Hoge Raad der Nederlanden, treba odgovoriti, da je treba člen 17(2) Šeste direktive razlagati tako, da stroški svetovalnih storitev, ki jih je davčni zavezanec prejel zato, da bi se ugotovil znesek terjatve, ki je del premoženja njegovega podjetja in je povezana s prodajo delnic, ki se je opravila, preden je postal zavezanec za plačilo DDV, nimajo – ob neobstoju dejstev, ki bi dokazala, da je izključni razlog za omenjene storitve v gospodarski dejavnosti v smislu navedene direktive, ki jo opravlja davčni zavezanec – neposredne in takojšnje povezave s to dejavnostjo in zato ne dajejo pravice do odbitka DDV, ki je bil v zvezi z njimi obračunan.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (četrty senat) razsodilo:

Člen 17(2) 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 stroški svetovalnih storitev, ki jih je davčni zavezanec prejel zato, da bi se ugotovil znesek terjatve, ki je del premoženja njegovega podjetja in je povezana s prodajo delnic, ki se je opravila, preden je postal zavezanec za plačilo davka na dodano vrednost, nimajo – ob neobstoju dejstev, ki bi dokazala, da je izključni razlog za omenjene storitve v gospodarski dejavnosti v smislu navedene direktive, ki jo opravlja davčni zavezanec – neposredne in takojšnje povezave s to dejavnostjo in zato ne dajejo pravice do odbitka davka na dodano vrednost, ki je bil v zvezi z njimi obračunan.

Podpisi