

Sprawa C-42/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

24 stycznia 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Supremo Tribunal Administrativo (naczelny sąd administracyjny, Portugalia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

5 grudnia 2018 r.

Strona skarżąca:

Sonaecom SGPS, S.A.

Strona pozwana:

Fazenda Pública (skarb państwa) [reprezentujący Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny)]

Przedmiot postępowania przed sądem krajowym

Odwołanie od wyroku Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (sądu administracyjnego i podatkowego w Porto), który odrzucił jako niedopuszczalną skargę Sonaecom SGPS, S.A. na decyzje ustalające wymiar podatku od wartości dodanej (VAT) z odsetkami, w odniesieniu do okresów: styczeń, luty, marzec, kwiecień, czerwiec, lipiec, sierpień, październik i grudzień 2005 r., na łączną kwotę 1 088 675,77 EUR.

Przedmiot i podstawa prawna pytania prejudycjalnego

Kwestią sporną w postępowaniu głównym jest to, czy odliczenie podatku od wartości dodanej naliczonego przez spółkę w celu, po pierwsze, nabycia usług, a po drugie, uiszczenia prowizji za usługę nabytą w celu przeprowadzenia

inwestycji – które to nabycie usług i inwestycja nie doszły ostatecznie do skutku - jest zgodne z zasadami odliczenia określonymi w szóstej dyrektywie VAT.

Podstawa prawna: Artykuł 267 akapit 3 TFUE.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy odliczenie przez wnoszącą odwołanie Sonaecom SGPS podatku naliczonego za usługi doradztwa w zakresie badania rynku w perspektywie nabycia udziałów w kapitale spółek, jeżeli przedmiotowe nabycie nie doszło do skutku, jest zgodne z przepisami dotyczącymi odliczeń VAT ustanowionymi w szóstej dyrektywie VAT, a konkretnie w art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1, 2 i 5?
- 2) Czy odliczenie przez wnoszącą odwołanie Sonaecom SGPS podatku naliczonego od zapłaty BCP prowizji za zorganizowanie i opracowanie struktury pożyczki obligacyjnej, której zaciągnięcie planowano w celu włączenia się do struktury finansowania spółek, w których wnosząca odwołanie posiada udziały, który to podatek, gdy rozpatrywane inwestycje nie doszły do skutku, obciążył w całości Sonae, SGPS, spółkę dominującą grupy, jest zgodne z przepisami dotyczącymi odliczeń VAT ustanowionymi w szóstej dyrektywie VAT, a konkretnie w art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1, 2 i 5?

Powołane przepisy prawa Unii

Artykuł 4 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1, 2 i 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

Przytoczone przepisy prawa krajowego

Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (kodeks podatku od wartości dodanej)

Art. 9 ust. 28 lit. a):

„Z podatku są zwolnione: 28 — Następujące transakcje: a) udzielanie i udzielanie kredytów w dowolnej postaci, łącznie z transakcjami dyskontowania i redyskontowania, oraz administrowania i zarządzania kredytami przez podmiot udzielający”.

Art. 20 ust. 1 (zawierający wykaz sytuacji, w których istnieje prawo do odliczenia):

„Kwoty podatku należne za towary lub usługi nabyte, importowane lub wykorzystane przez podatnika w celu przeprowadzenia następujących transakcji:
a) dostawy towarów i świadczenie usług podlegające opodatkowaniu i z niego nie zwolnione”.

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania

- 1 Wnosząca odwołanie, Sonaecom SGPS S.A., jest spółką zarządzającą udziałami w kapitale spółek, zajmującą się nabywaniem i posiadaniem udziałów oraz zarządzaniem nimi, pobierającą dochody, które przynoszą. Ponadto prowadzi ona działalność w zakresie zarządzania strategicznego przedsiębiorstwami działającymi w sektorze telekomunikacji, mediów, oprogramowania i integracji systemów.
- 2 W ramach swojej działalności nabyła ona usługi doradcze spółek Wilmer, Cutler Pickering Hale and Dorr i ABN Amro Corporate Finance Ltd dotyczące prowadzonej przez nie działalności badania rynku, w celu zawarcia przez Sonaecom SGPS, S.A. transakcji zakupu udziałów.
- 3 Wnosząca odwołanie, Sonaecom SGPS, S.A., zapłaciła podatek od wartości dodanej (zwany dalej „VAT”) dotyczący zapłaty za te usługi doradcze, dokonując w tym celu samonaliczenia VAT na kwotę 167 129,10 EUR i 45 498,46 EUR odnoszącego się do tych kosztów.
- 4 Wnosząca odwołanie dokonała także odliczenia VAT w wysokości 769 500 EUR w deklaracji podatkowej za czerwiec 2005 r., dotyczącego zapłaty prowizji na rzecz spółki Banco BCP Investimento, S.A., która należała się tej spółce z tytułu umowy w sprawie zorganizowania, opracowania struktury i gwarancji sprzedaży emisji w drodze prywatnej subskrypcji 3 000 000 indywidualnych obligacji, zwanych „Obligacje Sonaecom SGPS 2005”, w celu finansowania działalności przedsiębiorstwa związanej z usługą o nazwie „Triple play”.
- 5 Po przeprowadzeniu kontroli Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny) uznał, że wnosząca odwołanie nie była uprawniona do odliczenia VAT naliczonego od tych usług doradczych. Organ uznał, że takie usługi doradcze „polegające na prowadzeniu badania rynku w perspektywie nabycia udziałów w kapitale innych spółek wspomagają nabywanie papierów wartościowych dające właścicielom prawo do dywidendy, które nie wchodzi w zakres stosowania VAT, ponieważ nabywanie, zakup i posiadanie akcji nie stanowi działalności gospodarczej”.
- 6 Organ podatkowy i celny uznał ponadto, że podatnik faktycznie przeprowadził transakcje wchodzące w zakres objęty opodatkowaniem, które podlegają VAT na terytorium krajowym. Niemniej stwierdził on, że skoro wspomniane *inputs* były przeznaczone do tego, by podatnik użył ich w celu nabycia akcji innych przedsiębiorstw – która to działalność jest wyłączona z zakresu opodatkowania –

- nie dają one prawa do odliczenia zgodnie z art. 20 ust. 1 lit. a) portugalskiego kodeksu VAT.
- 7 W związku z tym organ podatkowy i celny dokonał korekty zobowiązania podatkowego na kwotę 982 127,56 EUR, na podstawie której wydano decyzje określające wymiar podatku za okresy od stycznia do kwietnia, od czerwca do sierpnia, za październik oraz grudzień, na kwotę wynoszącą 982 127,57 EUR z tytułu podatku oraz 106 548,20 EUR z tytułu odsetek.
 - 8 Wnosząca odwołanie zaskarżyła te decyzje do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (sądu administracyjnego i podatkowego w Porto), który stwierdził w swoim wyroku, że przedstawione dowody wykazują, iż wnosząca odwołanie w omawianej sprawie miała cechy „holdingu mieszanego”, gdyż prowadziła działalność polegającą na zarządzaniu udziałami, a jednocześnie na świadczeniu technicznych usług administrowania i zarządzania spółkom, w których miała udziały.
 - 9 W wyroku tym Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto uznał, że komercyjny charakter działalności prowadzonej przez wnoszącą odwołanie w ramach jej działalności w zakresie zarządzania akcjami (artykuły 2 i 463 ust. 5 portugalskiego kodeksu spółek handlowych) nie oznacza, że działalność tę należy uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy w interpretacji orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w związku z czym jest to działalność wyłączona z zakresu VAT czy też nie podlegająca temu podatkowi.
 - 10 Po zbadaniu charakteru „holdingu mieszanego” wnoszącej odwołanie w tym postępowaniu, Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto stwierdził w omawianym wyroku, że aby VAT naliczony przez wnoszącą odwołanie występującą jako „holding mieszany” podlegał odliczeniu, transakcje powodujące naliczenie podatku muszą pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, które ze swej natury rodzą prawo do odliczenia. Sąd ten uznał zatem za konieczne, by rozpatrywane transakcje były transakcjami gospodarczymi do celów VAT, a koszty poniesione na zakup towarów lub usług, od których naliczono podatek, stanowiły element cenotwórczy transakcji objętych podatkiem należnym, ponieważ tylko wtedy prawo do odliczenia byłoby uzasadnione w świetle celu osiągnięcia neutralności podatkowej.
 - 11 Jeżeli chodzi o pierwszą z transakcji spornych w postępowaniu głównym (zapłata za zewnętrzne usługi doradcze – w perspektywie - niezrealizowanego - nabycia udziałów w kapitale spółek), Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto stwierdził w swoim wyroku, że była to transakcja, której przedmiotem było osiągnięcie celów realizowanych przez wnoszącą odwołanie w ramach swojej działalności, która jest wyłączona z zakresu stosowania VAT (nabywanie udziałów w kapitale i zarządzanie nimi nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu szóstej dyrektywy) i że w konsekwencji nie pozwala ona na odliczenie podatku zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

- 12 W odniesieniu do drugiej rozpatrywanej w postępowaniu głównym transakcji (zapłata na rzecz BCP Investimento, S.A. prowizji z tytułu umowy w sprawie zorganizowania, opracowania struktury i gwarancji sprzedaży emisji w drodze prywatnej subskrypcji 3 000 000 indywidualnych obligacji, na kwotę 150 000 000 EUR) Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto stwierdził, że w niniejszym przypadku przedmiotowy kapitał przypada wyłącznie spółce dominującej grupy (Sonae, SGPS, S.A.), przez co nie zostało wykazane, że spółki, w których ma udziały, odniosły korzyści, ani w jakim stopniu, ani że ta zapłata była przeznaczona do przeprowadzenia transakcji objętej podatkiem należnym, dającej prawo do odliczenia [art. 20 i art. 9 ust. 28 lit. a) portugalskiego kodeksu VAT].
- 13 W związku z powyższym Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto uznał w swoim wyroku, że, zgodnie zarówno z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy i art. 20 ust. 1 lit. a) portugalskiego kodeksu VAT, jak i na mocy tego ostatniego przepisu w związku z art. 9 ust. 28 lit. a) i f) tego kodeksu, VAT naliczony przez wnoszącą odwołanie (zarówno w przypadku nabycia usług audytorskich w celu nabycia udziałów, jak w przypadku zapłaty prowizji BCP Investimentos, SA za zorganizowanie i opracowanie struktury pożyczki obligacyjnej) nie podlegał odliczeniu.
- 14 Sonaecom SGPS S.A. wniosła odwołanie od tego wyroku do Supremo Tribunal Administrativo (naczelnego sądu administracyjnego).

Najważniejsze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 15 Sonaecom SGPS, S.A. twierdzi, że „podatek naliczony przez wnoszącą odwołanie w ramach transakcji nabycia rozpatrywanych w postępowaniu głównym podlega w każdym razie odliczeniu, biorąc pod uwagę fakt, że ze względu na ich charakter, należy stwierdzić, że takie transakcje nabycia co najmniej wchodzi w skład kosztów, które wnosząca odwołanie musiała ponieść, aby móc należycie wykonywać usługi świadczone przez nią zwykle spółom, w których ma udziały”.
- 16 Zdaniem Sonaecom SGPS, S.A., biorąc pod uwagę, że jest holdingiem „mieszanym” i że wielokrotnie i w znacznym stopniu bierze udział w zarządzaniu spółkami, w których ma udziały, zwłaszcza poprzez współpracę w określaniu ich strategii i świadczenie usług za wynagrodzeniem, często musi sama nabywać rozmaite towary i usługi od osób trzecich.
- 17 Wnosząca odwołanie twierdzi, że w niniejszej sprawie sporna transakcja stanowi świadczenie usług przez Sonaecom SGPS, S.A. spółkom, w których ma udziały, za które otrzymała odpowiednie świadczenie wzajemne, którego forma i wysokość nigdy nie była kwestionowana przez organ podatkowy. Wnosząca odwołanie wskazuje również, że omawiane usługi są transakcjami w pełni objętymi VAT (mieszczą się w zakresie stosowania VAT i nie są zwolnione) i że zresztą podlegały opodatkowaniu — a więc istnieje bezpośredni związek między

outputs i nabyciem usług —, co oznacza, że VAT naliczony od ich nabycia powinien podlegać odliczeniu.

- 18 Ponadto wnosząca odwołanie podnosi, że fakt, iż nie doszło do omawianego nabycia udziałów, nie prowadzi do podważenia rozumowania przedstawionego powyżej, ponieważ taka okoliczność nie wyklucza uznania, że zakup usług, od którego naliczony został VAT, nastąpił w ramach działalności wnoszącej odwołanie, która obejmuje transakcje podlegające opodatkowaniu i z niego nie zwolnione. Sonaecom SGPS, S.A. stwierdza na koniec, że w związku z tym rozpatrywane usługi są usługami, które są bezpośrednio związane z jej działalnością polegającą na świadczeniu usług technicznych i zarządzania dla spółek, w których ma udziały – która to działalność podlega opodatkowaniu VAT i nie podlega zwolnieniu -, a nie z działalnością „posiadania udziałów i zarządzania nimi”.
- 19 Procurador-Geral Adjunto junto al Supremo Tribunal Administrativo (zastępca prokuratora generalnego przy naczelnym sądzie administracyjnym), który miał za zadanie wypowiedzieć się w przedmiocie odwołania, uważa, że oprócz zarządzania udziałami, spółki zarządzające udziałami mogą wykonywać działalność, którą dopuszczają art. 4 i 5 portugalskiego kodeksu spółek handlowych.
- 20 W związku z tym, z prawnego punktu widzenia, działalność tych spółek nie ogranicza się do nabywania, posiadania i sprzedaży udziałów, które orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznaje za niestanowiące działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy.
- 21 Zastępca prokuratora generalnego wywodzi z tego, iż nie można wykluczyć, że spółki zarządzające udziałami dokonują w ramach swojej działalności w zakresie świadczenia usług transakcji podlegających VAT, którym odpowiada prawo do odliczenia, z którego można skorzystać na zasadach ogólnych. W takim przypadku niezbędne jest, by transakcje, od których naliczony jest podatek, pozostawały w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami objętymi podatkiem należnym, które ze swej natury dają prawo do odliczenia.
- 22 W świetle dowodów zgromadzonych w aktach sprawy zastępca prokuratora generalnego uważa, że nie jest tak w przypadku żadnej z obu transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym.
- 23 W związku z tym zastępca prokuratora generalnego jest zdania, że wyrok Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto nie jest dotknięty błędem w ocenie.

Zwięzłe uzasadnienie odesłania prejudycjalnego

- 24 Sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się, czy w przypadku nieuznania odliczenia podatku naliczonego przez wnoszącą odwołanie z tytułu nabycia usług doradczych w perspektywie niezrealizowanego nabycia udziałów w kapitale

spółek oraz zapłaty BCP prowizji za zorganizowanie i opracowanie struktury pożyczki obligacyjnej, której zaciągnięcie planowano w celu włączenia się do struktury finansowania spółek, w których wnosząca odwołanie posiada udziały, który to podatek, gdy rozpatrywane inwestycje nie doszły do skutku, obciążył w całości Sonae, SGPS, spółkę dominującą grupy, ograniczenie prawa do odliczenia jest zgodnie z zasadami dotyczącymi odliczeń VAT ustanowionymi w szóstej dyrektywie, w szczególności w art. 4 ust. 1 i 2 i art. 17 ust. 1, 2 i 5.

- 25 Sąd krajowy odnosi się do kilku orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, których przedmiotem były ramy mające zastosowanie do udziałów w kapitale spółek w odniesieniu do VAT i powołuje się na wyroki w sprawie (C-60/90, EU:C:1991:268), Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56) i Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 Supremo Tribunal Administrativo uznał, że poza ww. orzecznictwem, w którym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzekał na temat zagadnień, które są podobne, ale nie identyczne do tych podniesionych w niniejszym postępowaniu, nie są mu znane inne rozstrzygnięcia, w których Trybunał orzekał w sprawie transakcji takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, w których zakup udziałów – z którym wiązało się nabycie usług badania rynku - nie doszedł do skutku, i w których pożyczka obligacyjna – mająca na celu włączenie się do struktury finansowania przedsiębiorstw, w których posiadano udziały - zakończyła się obciążeniem spółki dominującej grupy, gdyż inwestycje nie zostały z powodzeniem zrealizowane.
- 27 Sąd odsyłający uważa zatem, że w świetle zasady jednolitej wykładni należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.