

Zadeva C-42/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

24. januar 2019

Predložitveno sodišče:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska)

Datum predložitvene odločbe:

5. december 2018

Pritožnica:

Sonaecom SGPS, S.A.

Nasprotna stranka v postopku s pritožbo:

Fazenda Pública (kot zastopnik Autoridade Tributária e Aduaneira)

Predmet postopka v glavni stvari

Pritožba zoper sodbo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (upravno in davčno sodišče v Portu), s katero je kot nedopustno zavrglo tožbo, ki jo je vložila družba Sonaecom SGPS, S.A., zoper obračune davka na dodano vrednost (DDV) in temu pripadajoče obresti za obdobja januar, februar, marec, april, junij, julij, avgust, oktober in december 2005, v skupni višini 1.088.675,77 EUR.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V postopku v glavni stvari je sporno, ali je odbitek davka na dodano vrednost, ki ga je družba plačala na eni strani za opravljene storitve in na drugi strani za plačilo provizije za storitev, ki jo je naročila z namenom izvedbe naložbe – pridobitev in naložba, ki nazadnje nista bili izvedeni –, v skladu s pravili o odbitku, določenimi v Šesti direktivi o DDV.

Pravna podlaga: Člen 267, tretji odstavek, PDEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je v skladu s pravili o odbitku DDV, določenimi v Šesti direktivi o DDV, in sicer v členih 4(1) in (2) ter 17(1), (2) in (5), če pritožnica, družba Sonaecom SGPS, odbije vstopni davek za svetovalne storitve v zvezi z raziskavo trga z namenom pridobitve kapitalskih deležev, če do zadevne pridobitve ni prišlo?
2. Ali je v skladu s pravili o odbitku DDV, določenimi v Šesti direktivi o DDV, in sicer v členih 4(1) in (2) ter 17(1), (2) in (5), če pritožnica, družba Sonaecom SGPS, odbije vstopni davek, ki ga je plačala pri plačilu provizije družbi BCP za organizacijo in strukturiranje posojila z izdajo obveznic, za katero je bilo predvideno, da bo del strukture financiranja njenih družb, v katere je vlagala, ki pa se je, ker do zadevnih naložb ni prišlo, v celoti pripisalo družbi Sonaecom SGPS, ki je matična družba skupine?

Navedene določbe prava Unije

Člen 4(1) in (2) ter člen 17(1), (2) in (5) 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) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 5, str. 23).

Navedene določbe nacionalnega prava

Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (zakonik o davku na dodano vrednost)

Člen 9(28)(a):

„Plačila davka so oproščene: 28 – Naslednje transakcije: (a) Dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti, ne glede na uporabljeno obliko, vključno z diskontom in rediskontom, ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri“.

Člen 20(1) (ki našteva primere, v katerih obstaja pravica do odbitka):

„Znesek davka, ki ga je davčni zavezanec dolžan plačati za blago ali storitve, pridobljene, uvožene ali uporabljene za naslednje transakcije: (a) dobave blaga in opravljene storitve, ki so predmet davka in niso oproščene“.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Pritožnica, družba Sonaecom SGPS, S.A., je družba za upravljanje kapitalskih deležev, katere dejavnost je pridobitev, imetništvo in upravljanje kapitalskih deležev, za kar prejema donose, ki iz tega izhajajo. Na drugi strani opravlja

dejavnosti upravljanja in strateške koordinacije podjetij, ki delujejo v sektorju telekomunikacij, komunikacijskih sredstev, programske opreme in integracije sistemov.

- 2 V okviru svoje dejavnosti je naročila svetovalne storitve pri družbah Wilmer Cutler Pickering Hale and Dorr in ABN Amro Corporate Finance Ltd v zvezi z raziskavo trga, ki bi jo izvedli ti podjetji, z namenom, da bi družba Sonaecom SGPS, S.A., sklenila posle pridobitve kapitalskih deležev.
- 3 Pritožnica, družba Sonaecom SGPS, S.A., je plačala davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) ob plačilu navedenih svetovalnih storitev in v ta namen oddala obračun DDV v višini 167.129,10 EUR in 45.498,46 EUR, ki se je nanašal na navedene stroške.
- 4 Pritožnica je prav tako izvedla odbitek DDV v višini 769.500 EUR v obračunu za mesec junij 2005 v zvezi s plačilom provizije družbi Banco BCP Investimento, S.A., ki jo je dolgovala na podlagi pogodbe o organizaciji, strukturiranju in jamstvu zasebnega plasiranja 3.000.000 obveznic, poimenovanih „Obveznice Sonaecom SGPS 2005“, z namenom financiranja dejavnosti podjetja, povezanega s storitvijo „Triple Play“.
- 5 Na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora je Autoridade Tributária e Aduaneira (davčna in carinska uprava) ugotovila, da pritožnica nima pravice do odbitka vstopnega DDV za te svetovalne storitve. Menila je, da take svetovalne storitve, „ki vključujejo raziskavo trga z namenom pridobitve kapitalskih deležev drugih družb, pripomorejo k pridobitvi vrednostnih papirjev, na podlagi katerih so njihovi imetniki upravičeni do dividend, ki pa so izključene iz področja uporabe DDV, glede na to, da pridobivanje, nakup in imetništvo delnic ne pomeni ekonomske dejavnosti“.
- 6 Davčna in carinska uprava je poleg tega menila, da je davčni zavezanec dejansko opravljal transakcije, ki spadajo na področje uporabe davka in ki so predmet DDV na državnem ozemlju. Vendar je menila, da navedene vstopne transakcije, ker jih je davčni zavezanec nameraval uporabiti za nakup kapitalskih deležev v drugih podjetjih – dejavnost, ki je izključena iz področja uporabe davka –, ne dajejo pravice do odbitka v skladu z določbami člena 20(1)(a) portugalskega zakonika o DDV.
- 7 Zato je davčna in carinska uprava izvedla popravek davka v višini 982.127,56 EUR, zaradi česar so obračuni za mesece od januarja do aprila, od junija do avgusta, oktober in december znašali 982.127,57 EUR iz naslova davka in 106.548,20 EUR iz naslova obresti.
- 8 Pritožnica je vložila tožbo v upravnem sporu zoper navedene obračune pri Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu), ki je v svoji sodbi ugotovilo, da iz predloženih dokazov izhaja, da je imela pritožnica v navedenem postopku značilnosti „mešanega holdinga“, ker je opravljala

dejavnost upravljanja kapitalskih deležev in ker je vzporedno za svoje družbe, v katerih je imela deleže, opravljala tehnične storitve vodenja in upravljanja.

- 9 V tej isti sodbi je Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) ugotovilo, da komercialna narava dejanj pritožnice v okviru dejavnosti upravljanja deležev (člena 2 in 463(5) portugalskega zakonika o gospodarskih družbah) ne pomeni, da je treba to dejavnost opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive, kakor se razlaga v sodni praksi Sodišča Evropske unije, saj gre za dejavnost, ki ne spada na področje uporabe DDV oziroma ni predmet tega davka.
- 10 Po preučitvi narave pritožnice v tem postopku kot „mešanega holdinga“ je Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) v tej isti sodbi odločilo, da bi morale biti zato, da bi bil DDV, ki ga plača pritožnica kot „mešani holding“, odbiten, vstopne transakcije, za katere se plača davek, neposredno in takoj povezane z izstopnimi transakcijami, od katerih se obračuna davek in ki zaradi svoje narave dajejo pravico do odbitka. Tako je navedeno sodišče ugotovilo, da je nujno, da so sporne transakcije ekonomske transakcije v smislu DDV in da je strošek, ki je nastal zaradi nakupa blaga ali storitev, za katere je bil plačan vstopni davek, sestavni del cene izstopnih transakcij, za katere se obračuna davek, saj bi bila samo v tem primeru utemeljena pravica do odbitka glede na cilj doseganja nevtralnosti davka.
- 11 V zvezi s prvo od transakcij, ki sta sporni v postopku v glavni stvari (plačilo zunanjih svetovalnih storitev s – ponesrečenim – namenom pridobitve kapitalskih deležev), je Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) v svoji sodbi odločilo, da gre za transakcijo, katere predmet je bil doseganje ciljev, ki jih pritožnica uresničuje v okviru svoje dejavnosti, ki je izključena iz področja uporabe DDV (dejavnost pridobivanja in upravljanja kapitalskih deležev ni ekonomska dejavnost v smislu Šest direktive), in da zato ni mogoče odbiti davka v skladu z določbami člena 4(1) in (2) Šeste direktive.
- 12 V zvezi z drugo od transakcij, ki sta predmet spora (plačilo provizije družbi BCP Investimento, S.A., v zvezi s pogodbo o organizaciji, strukturiranju in jamstvu zasebnega plasiranja 3.000.000 obveznic v višini 150.000.000 EUR) je Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) odločilo, da glede na to, da se je v tem primeru zadevni kapital pripisal izključno matični družbi skupine (Sonae, SGPS, S.A.), ni bilo dokazano, ali so imele od njega korist družbe, v katerih ima deleže, niti v kakšnem obsegu, niti ali je bil namenjen izvajanju transakcij, za katere se plača davek, ki daje pravico do odbitka (člena 20 in 9(28)(a) portugalskega zakonika o DDV).
- 13 Zato je Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) v sodbi ugotovilo, da tako v skladu z določbami člena 4(1) in (2) Šeste direktive in člena 20(1)(a) portugalskega zakonika o DDV kot tudi v skladu s to zadnjo določbo v povezavi s členom 9(28)(a) in (f) istega zakonika DDV, ki ga je plačala pritožnica, ni bil odbiten (tako v primeru revizijskih storitev z namenom

pridobitve kapitalskih deležev kot tudi v primeru plačila provizije družbi BCP Investimentos, SA, za organizacijo in strukturiranje posojila z izdajo obveznic).

- 14 Družba Sonaecom SGPS, S.A. je sodbo izpodbijala pred Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska).

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 15 Družba Sonaecom SGPS, S.A. trdi, da je „vstopni davek, ki ga je plačala pritožnica v okviru pridobitev, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, vsekakor odbiten, ker je treba šteti, da take pridobitve glede na njihovo naravo tvorijo vsaj stroške, ki so pritožnici nastali, da je lahko ustrezno opravljala storitve, ki jih običajno opravlja za svoje družbe, v katerih ima delež“.
- 16 Družba Sonaecom SGPS, S.A., je navedla, da glede na to, da je „mešani“ holding ter da vedno znova in pomembno sodeluje pri upravljanju družb, v katerih ima deleže, zlasti pri določanju njihove strategije in z opravljanjem naštetih storitev, pogosto potrebuje vsakovrstno blago in storitve tretjih oseb.
- 17 Pritožnica trdi, da gre v tem postopku pri sporni transakciji za opravljanje storitev s strani družbe Sonaecom SGPS, S.A. za družbe, v katerih ima delež, za kar je dobila ustrezno plačilo, katerega vrsta in znesek nikoli nista bila sporna za davčno upravo. Pritožnica tudi meni, da so navedene storitve transakcije, za katere se v celoti plačuje DDV (spadajo na področje uporabe DDV in niso oproščene), in da so dejansko predmet davka – tako da obstaja neposredna povezava med izstopnimi transakcijami in plačanimi storitvami –, zaradi česar bi moral biti vstopni DDV, plačan za te storitve, odbiten.
- 18 Pritožnica prav tako trdi, da dejstvo, da do omenjene pridobitve kapitalskih deležev ni prišlo, ne ovrže prejšnje utemeljitve, saj taka okoliščina ne ovira tega, da bi se storitve, za katere je bil plačan vstopni DDV, šteje za opravljene v okviru dejavnosti pritožnice, ki vključuje izvajanje transakcij, ki so predmet davka in niso oproščene. Družba Sonaecom SGPS, S.A., za konec navede, da so sporne storitve zato storitve, ki so neposredno povezane z njeno dejavnostjo opravljanja tehničnih storitev in upravljanja družb, v katerih ima delež – to je dejavnost, ki je predmet DDV in ni oproščena tega davka –, ne pa z dejavnostjo „imetništva in upravljanja kapitalskih deležev“.
- 19 Procurador-Geral Adjunto junto al Supremo Tribunal Administrativo (namestnik generalnega državnega tožilca pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče)) meni, da lahko družbe za upravljanje kapitalskih deležev poleg upravljanja deležev izvajajo dejavnosti, ki jih dovoljujeta člena 4 in 5 portugalskega zakonika o gospodarskih družbah.
- 20 Tako v pravnem smislu dejavnost omenjenih družb ni omejena na transakcije pridobivanja, imetništva in prodaje kapitalskih deležev, kar so transakcije, ki so se

v sodni praksi Sodišča Evropske unije obravnavale kot dejavnosti, ki niso ekonomska dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive.

- 21 Namestnik generalnega državnega tožilca iz tega sklepa, da ni mogoče izključiti, da družbe za upravljanje kapitalskih deležev v okviru opravljanja storitev izvajajo transakcije, ki so predmet DDV, z ustrežno pravico do odbitka, ki jo je na splošno mogoče uveljavljati. V takem primeru je nujno, da so transakcije, za katere se plača vstopni davek, neposredno in takoj povezane s transakcijami, za katere se obračuna izstopni davek in ki zaradi svoje narave dajejo pravico do odbitka.
- 22 Glede na dokaze, ki so bili izvedeni v postopku, namestnik generalnega državnega tožilca meni, da pri nobeni od obeh transakcij, ki sta sporni v postopku v glavni stvari, ni tako.
- 23 Zato namestnik generalnega državnega tožilca meni, da v sodbi Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (upravno in davčno sodišče v Portu) ni napake v presoji.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 24 Predložitveno sodišče prosi, naj se razjasni, ali je omejitev pravice do odbitka v skladu s pravili o odbitku DDV, določenimi v Šesti direktivi, in sicer v členih 4(1) in (2) ter 17(1), (2) in (5), če se ne sprejme odbitka vstopnega davka, ki ga je plačala pritožnica za svetovalne storitve v zvezi z raziskavo trga s ponesrečenim namenom pridobitve kapitalskih deležev in za plačilo provizije družbi BCP za organizacijo in strukturiranje posojila z izdajo obveznic, za katero je bilo predvideno, da bo del strukture financiranja njenih družb, v katere je vlagala, ki pa se je, ker do zadevnih naložb ni prišlo, v celoti pripisalo družbi Sonae SGPS, S.A., ki je matična družba skupine.
- 25 Predložitveno sodišče navaja številne odločitve Sodišča Evropske unije, katerih predmet je okvir, ki se uporablja za kapitalske deleže v zvezi z DDV, in navaja sodbe Polysar (C-60/90, EU:C:1991:268), Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56) in Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).
- 26 Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče) meni, da razen zgoraj navedene sodne prakse, v kateri se je Sodišče Evropske unije izreklo o podobnih vprašanjih, ki pa niso enaka vprašanju, ki se zastavljajo v tem postopku, ne pozna drugih sodb, v katerih bi se Sodišče izreklo o transakcijah, kot sta sporni v postopku v glavni stvari, v katerih do pridobitve kapitalskih deležev – povezane z naročenimi storitvami raziskave trga – ni prišlo in se je na koncu posojilo z izdajo obveznic – za katero je bilo predvideno, da se bo vključilo v strukturo financiranja družb, v katere je vlagala – pripisalo matični družbi skupine, ker te naložbe niso bile izpeljane.
- 27 Predložitveno sodišče zato meni, da je glede na načelo enotne razlage Sodišču Evropske unije treba predložiti predlog za sprejetje predhodne odločbe.