

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

F. G. JACOBSA,

predstavljeni 24. februarja 2005¹

1. S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Unabhängiger Finanzsenat (neodvisno finančno sodišče), izpostava Linz (Avstrija), sprašuje, (i) ali družba, ki izda nove delnice in je v ta namen uvrščena na borzni trg, opravlja odplačno dobavo za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), in (ii), odvisno od odgovora na to vprašanje, ali je mogoče odbiti DDV, plačan za storitve, pridobljene v zvezi z uvrstitvijo na borzni trg in izdajo delnic.

Upoštevne določbe prava Skupnosti o DDV

2. Po členu 2, točka 1, Šeste direktive o DDV² med transakcije, ki so predmet DDV, sodijo „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države“, ter uvoz blaga.

3. Za davčnega zavezanca po členu 4(1) velja, kdor opravlja gospodarsko dejavnost, ne glede na njen namen ali rezultat. Gospodarske dejavnosti so po členu 4(2) „vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve“, vključno z „izkoriščanjem premoženja v stvarih ali pravicah z namenom trajnega pridobivanja dohodka.“

4. Dobava blaga je v členu 5(1) v bistvenem opredeljena kot „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvarih kot lastnik“, opravljanje storitev pa je v členu 6(1) opredeljeno kot „vsaka transakcija, ki ni dobava blaga“. Nadalje je določeno, da lahko storitev med drugim vključuje „odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali je zapisano v dokumentu ali ne“.

5. Vendar pa so določene vrste transakcij, ki bi bile na podlagi teh določb premet DDV, po členu 13 oproščene.

¹ — Jezik izvirnika: angleščina.

² — Šesta direktiva Sveta št. 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov — Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), v nadaljevanju: Šesta direktiva.

6. Člen 13(B)(d), točka 5, med drugim, določa oprostitve za „transakcije, vključno s posredovanjem, razen upravljanja in hrambe, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji“, razen z dokumenti, ki ustanavljajo lastništvo na blagu, in s pravicami ali z vrednostnimi papirji, ki se nanašajo na nepremičnine.

7. Zato da se davek ne pobira kumulativno od verige transakcij znotraj gospodarske sfere, kar bi povzročilo spremenljivo in morda težko davčno obremenitev glede na število transakcij v verigi, je sistemu DDV inherentno, da je davčni zavezanec pri obračunu DDV pred davčnim organom upravičen od zneska davka, ki ga je zaračunal svojim strankam za svoje blago ali storitev (izstopne transakcije), odbiti znesek davka, ki ga je plačal na blago oziroma storitve, ki so bili dobavljeni oziroma opravljeni njemu (vstopne transakcije). Bistvo te pravice do odbitka vstopnega davka je določeno v členu 17 Šeste direktive.

8. Člen 17(2) določa: „Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen od davka, ki ga je dolžan plačati, odbiti (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 [...]“. V skladu s členom 17(1) ta pravica nastane ob nastanku obveznosti plačila odbitnega davka.

9. Ker pravica do odbitka vstopnega davka nastane le glede dobav, ki se uporabljajo za obdavčljive transakcije, take pravice ni, če se uporabljajo le za druge izstopne transakcije, kot so denimo oproščene transakcije, ki so našteje v členu 13, ali dobave, ki niso predmet DDV, ker se npr. ne opravljajo za plačilo ali jih ne opravlja davčni zavezanec, ki deluje kot tak, v okviru gospodarske dejavnosti v smislu člena 4.

10. Člen 17(5) Šeste direktive ureja okoliščine, v katerih davčni zavezanec uporablja blago in storitve za transakcije, pri katerih se lahko DDV odbije, ter za transakcije, pri katerih te pravice ni. V teh primerih je „odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, kot se pripiše prvim transakcijam“.

Nacionalni postopek in vprašanja za predhodno odločanje

11. Kretztechnik AG (v nadaljevanju: Kretztechnik) je avstrijska delniška družba, ki se ukvarja z razvojem in s prodajo vseh vrst elektromedicinskih naprav, predvsem z ultrazvočnimi napravami za medicinske in

druge namene ter drugimi medicinskimi aparati. Prodaja njenih proizvodov je obdavčena z DDV, zato je upravičena odbiti vstopni DDV na dobave blaga ali storitev, ki jih pridobiva za namene te prodaje.

12. Januarja 2000 se je Kretztechnik odločila povečati svoj osnovni kapital z izdajo 2.500.000 delnic na prinosnika po emisijski ceni en euro za delnico. V ta namen je bila družba od 23. marca 2000 uvrščena na borzo vrednostnih papirjev Neues Markt v Frankfurtu v Nemčiji. Da bi dosegla uvrstitev na borzo, je morala plačati določene storitve, pri katerih je bil obračunan DDV.

13. V odločbi o DDV za to leto davčni organ družbi Kretztechnik ni priznal odbitka vstopnega davka za stroške, ki jih je ta družba imela v zvezi s sprejemom na nemški borzni trg, z obrazložitvijo, da naj bi bile transakcije z delnicami, zaradi katerih so ti stroški nastali, oproščene davka.

14. Kretztechnik je to odločbo izpodbijala pred Unabhängiger Finanzsenat, neodvisnim sodiščem, ki je pristojno v davčnih in carinskih zadevah.

15. V pritožbi se Kretztechnik sklicuje na člen 17(2) Šeste direktive in navaja, da je bila vstopni davek upravičena odbiti, ker so bile storitve, na katere je bil obračunan, na koncu uporabljene za njene obdavčljive transakcije.

16. Kot navaja Kretztechnik, glede na sodno prakso Sodišča za odbitek davka ni potrebno, da bi bile storitve uporabljene neposredno za obdavčljive transakcije, stroški te vrste pa so del celotne gospodarske dejavnosti družbe.³ Navaja tudi, da je treba uporabiti sodbo KapHag Renditefonds (v nadaljevanju: KapHag),⁴ po kateri vstop družbenika v osebno družbo za plačilo gotovinskega vložka ni zajet z DDV; obravnavani primer se ne nanaša na prenos deležev – ki je po členu 13B(d)(5) Šeste direktive oproščen –, ampak na njihov nastanek, kapitalsko družbo pa je treba v tem smislu obravnavati enako kot osebno družbo.

17. Finanzsenat meni, da je bilo storitve, glede katerih je bil obračunan sporni vstopni davek, očitno mogoče pripisati izključno pripravi, podpori in izvedbi uvrstitve družbe

3 — Sodbi z dne 5. maja 1982 v zadevi Schul (C-15/81, Recueil, str. 1409) in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361).

4 — Sodba z dne 26. junija 2003 v zadevi C-442/01, Recueil, str. I-6851.

na borzni trg; zato jih ni mogoče pripisati njeni celotni gospodarski dejavnosti.

Šeste direktive, če ob uvrstitvi na borzo za nove delničarje izda delnice za plačilo emisijske cene?

18. Če izdajo delnic (prihodnjim) delničarjem štejemo za izvedbo storitev, ki je zajeta z DDV, nadaljuje Finanzsenat, potem gre za dobavo, ki je oproščena davka, pri storitvah, pridobljenih za to dobavo, pa vstopnega davka ni mogoče odbiti.

19. Če pa po analogiji s sodbo KapHag transakcije ne štejemo med gospodarske dejavnosti iz člena 4(2) Šeste direktive, Finanzsenat ni prepričano, ali lahko nastane pravica do odbitka vstopnega davka. Sodišče se v tej sodbi do tega ni opredelilo, generalni pravobranilec Ruiz-Jarabo⁵ pa menil, da vstopnega davka ni mogoče odbiti.

20. Zato je Unabhängiger Finanzsenat prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali delniška družba opravi dobavo za plačilo v smislu člena 2, točka 1,

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člena 2, točka 1, in 17 Šeste direktive razlagati tako, da je treba opravljanje storitev, povezanih z uvrstitvijo na borzo, v celoti opredeliti kot transakcijo, ki je oproščena davka, zaradi česar te ne dopuščajo odbitka plačanega vstopnega davka?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje nika-len: ali člen 17(1) in (2) Šeste direktive daje pravico do odbitka plačanega vstopnega davka, zato ker so ostale storitve (seznanjanje javnosti, odvetniški stroški, tehnično in pravno svetovanje), za katere se šteje, da utemeljujejo pravico do odbitka, namenjene za obdavčljive transakcije podjetja?“

21. Pisna stališča so predložili toženi davčni organ, vlade Avstrije, Danske, Nemčije, Italije in Združenega kraljestva ter Komisija. Na

5 — Točka 50 sklepnih predlogov.

obravnavi so svoja stališča ustno predstavile družba Kretztechnik, vladi Nemčije in Združenega kraljestva ter Komisija.

24. Zato o dopustnosti predloga ni nobenega dvoma.

Zastavljena vprašanja

Presoja

Dopustnost predloga

22. V predložitvenem sklepu Unabhängiger Finanzamt prepričljivo navaja, da je kot sodišče države članice po členu 234 ES pristojno predložiti vprašanje.

23. Poleg tega je Sodišče od predložitve predloga brez pomislekov odgovorilo na vprašanja v drugem primeru pred tem organom⁶ – v nasprotju s prejšnjim predlogom⁷ s strani Berufungssenat der Finanzlandesdirektion (pritožbenega senata regionalnega finančnega organa), prednika Unabhängiger Finanzsenat, ki pa je bil funkcionalno in organizacijsko povezan z davčnim organom, katerega odločbe je preizkušal.

25. Kretztechnik želi odbiti vstopni davek, ki ga je plačala za stroške storitev, ki jih je pridobila za to, da je dosegla sprejem na frankfurtsko borzo vrednostnih papirjev in izdajo novih delnic, ki so bile uvrščene na to borzo. Predložitveno sodišče je ugotovilo, da je bilo te storitve mogoče pripisati izključno navedenim postopkom.

26. Da je vstopni davek mogoče odbiti, morajo imeti ustrezne vstopne transakcije neposredno in takojšnjo zvezo z obdavčnimi izhodnimi transakcijami.⁸

27. Vendar je Sodišče menilo, da so skupni stroški davčnega zavezanca načeloma stroškovni elementi njegove celotne gospodarske dejavnosti, s katero imajo torej neposredno in takojšnjo zvezo. Če so izhodne dobave obdavčene, je torej vstopni DDV na te skupne stroške mogoče odbiti.⁹

6 — Sodba z dne 24. junija 2004 v zadevi Herbert Handlbauer (C-278/02 ZOdL, str. I-6171), glej tudi točke od 24 do 37 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Tizzana.

7 — Sodba z dne 30. maja 2002 v zadevi Schmid (C-516/99, Recueil, str. I-4573)

8 — Glej sodbo z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations (C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 26 in tam navedena sodna praksa).

9 — Glej sodbo z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983, zlasti točka 35) in v opombi 3 navedeno sodbo Abbey National, zlasti točke 35, 36 in 40.

28. Po splošno sprejetem mnenju izdaja delnic ni obdavčena dobava.

storitev. Jasno je, da uvrstitev na borzni trg ne more biti dobava, temveč kvečjemu prejem storitev.

29. Če gre pri tem za dobavo, ki je oproščena davka, potem ne more biti pravice do odbitka vstopnega davka, plačanega na storitve, ki jih je neposredno in takoj mogoče pripisati tej dobavi.

32. Prvo vprašanje je torej, ali podjetje z izdajo novih delnic opravi storitev za plačilo.

30. Kretztechnik pa je navedla, da pri izdaji delnic sploh ne gre za storitev izdajajoče družbe in da je treba uporabiti drugačno analizo. Po njenem mnenju je izdaja delnic le povečanje kapitala, pri čemer so stroški, povezani s tem povečanjem, del skupnih stroškov družbe in so torej povezani z njeno celotno gospodarsko dejavnostjo.

33. Jasno je, da so transakcije z delnicami ali deleži podjetij oziroma združenj lahko dobave za plačilo, ki so zajete z DDV, saj sicer ne bi mogle biti oproščene po členu 13(B)(d), točka 5, in da so v vsakem primeru očitno zajete v pojmu „odstopa premoženja v pravicah“ iz člena 6(1). Med oproščene transakcije sodi posredovanje delnic, ne le njihovo upravljanje in hramba.

Prvo vprašanje

Šesta direktiva

31. Nacionalno sodišče sprašuje, ali uvrstitev na borzni trg in izdaja delnic novim delničarjem pomeni dobavo za plačilo v smislu člena 2 Šeste direktive. Ker ni udeleženo blago, se postavlja vprašanje, ali gre pri tem za dobavo

34. Sodišče se je držalo te določbe in opredelitve iz člena 4(2), po kateri med gospodarske dejavnosti sodi „izkoriščanje“ premoženja v stvareh in pravicah za trajno pridobivanje dohodka, in dosledno odločalo, da le pridobivanje, imetništvo in prodaja delnic na morejo pomeniti gospodarske

dejavnosti v smislu Šeste direktive; nasprotno pa so transakcije, opravljene v okviru gospodarske dejavnosti trgovanja z vrednostnimi papirju, lahko zajete z DDV.¹⁰

35. Prenos obstoječih delnic torej lahko pomeni dobavo za plačilo, zajeto z DDV, v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, če je opravljen v okviru gospodarske dejavnosti trgovanja z delnicami. V tem primeru gre za transakcijo, ki je po členu 13(B)(d), točka 5, oproščena davka. Če ni opravljen v tem okviru, pa prenos ni zajet z DDV.

36. Vendar pa je Sodišče v tej zvezi doslej obravnavalo le primer, v katerem je davčni zavezanec prodal deleže druge družbe. Če družba izda nove delnice sama sebi, utegne biti potrebna drugačna analiza. Če ima npr., kot je poudarila Kretztechnik, ena družba delnice druge družbe, sodijo te delnice v premoženje prve družbe; njene delnice pa veljajo za obveznosti do njenih delničarjev.

37. Medtem ko Sodišče doslej še ni obravnavalo statusa izdaje novih delnic kapitalne družbe, pa je v sodbi KapHag¹¹ odločilo, da sprejem novega družbenika v osebno družbo za vplačilo gotovinskega vložka v premoženje družbe ne pomeni gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive in dobave storitve družbeniku za plačilo.

38. Upošteveno obrazložitev Sodišča v zadevi KapHag, ki jo v bistvenem vsebujejo točke od 36 do 41 sodbe, je mogoče povzeti, kot je navedeno v nadaljevanju.¹² Čeprav je „izkoriščanje premoženja v stvareh in pravicah“ širok pojem, pa ne zajema gole pridobitve in imetništva delnic, ker so morebitne dividende, pridobljene na podlagi tega imetništva, le posledica lastništva. Novi družbenik, ki vstopi v osebno družbo s plačilom gotovinskega vložka v premoženje družbe, torej ne izvaja gospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive. Če pridobitev deleža ne pomeni takšne gospodarske dejavnosti, potem mora enako veljati za prenos takšnih deležev. Sprejem novega družbenika v osebno družbo zato ni njemu opravljena storitev.

10 — Glej nazadnje sodbo z dne 10. oktobra 2004 v zadevi Banque Bruxelles Lambert (C-8/03 ZOdl., str. I-10157, točke od 36 do 41 in tam navedena sodna praksa).

11 — Navedena v opombi 4.

12 — Glej tudi točke od 24 do 36 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboa.

39. Ta obrazložitev je temeljila na prejšnji sodni praksi Sodišča¹³ in je bila, kot je poudarila vlada Danske, njeno logično nadaljevanje. Pred kratkim je bila potrjena s sodbo Banque Bruxelles Lambert.¹⁴

43. Toženi davčni organ in vlada Avstrije menita, da je bistvena razlika v naravi osebne in kapitalne družbe. V nasprotju s kapitalsko družbo je lahko osebna družba npr. brez pravne osebnosti.

40. Kretztechnik, vladi Danske in Italije ter Komisija v bistvenem vse menijo, da je mogoče odločitev v zadevi KapHag prenesti tudi na primer, v katerem kapitalna družba izda nove delnice zaradi povečanja svojega kapitala.

41. Med obema primeroma obstajajo očitne vzporednice.

42. Toženi davčni organ in vlade Avstrije, Nemčije in Združenega kraljestva pa menijo, da je treba oba primera razlikovati in da izdaja delnic pomeni dobavo za plačilo, ki je zajeta z DDV (vendar oproščena po členu 13(B)(d), točka 5)).

44. Ne strinjam se s tem, da so razlike glede pravnih značilnosti v tem primeru upoštevne. Kot je navedla vlada Združenega kraljestva na ustni obravnavi, se te značilnosti v državah članicah bistveno razlikujejo. Vendar pa delež v osebni in tudi v kapitalski družbi vključuje delno lastništvo na zadevni entiteti – kolikor je ta entiteta kot taka priznana v pravnem redu, ki mu je podvržena – in s tem posredno na njenem premoženju. Izdaja novih deležev proti gotovinskemu vložku, ki bo povečal kapital družbe, je v gospodarskem smislu zelo primerljiva s sprejemom novega družbenika za gotovinski vložek v premoženje osebne družbe.

45. Davčni organ poleg tega navaja, da je za sprejem novega družbenika v osebno družbo potrebna sklenitev pogodbe med obstoječimi in novimi družbeniki, medtem ko izdaja novih delnic ne vključuje obstoječih delničarjev.

13 — Sodišče se je sklicevalo zlasti na sodbe z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, str. I-3111, točka 12); z dne 6. februarja 1997 v zadevi Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, str. I-745, točke od 13 do 15) in z dne 20. junija 1996 v zadevi Wellcome Trust (C-155/94, Recueil, str. I-3013, točka 33).

14 — Navedena v opombi 10.

46. Vendar kot je Sodišče navedlo v sodbi KapHag,¹⁵ če sprejem novega družbenika ne pomeni dobave za plačilo, ni pomembno, ali ga štejemo za ravnanje družbe ali obstoječih družbenikov.

47. Prav tako po mojem mnenju ni upoštevno dejstvo, ki sta ga navedli zlasti vladi Avstrije in Združenega kraljestva, da kapitalska družba, ki izdaja nove delnice na borzi – v nasprotju z osebno družbo, ki sprejema novega družbenika –, ne ve, komu bodo delnice prodane, in da so nekateri ali vsi kupci lahko trgovci, ki ravnavajo kot davčni zavezanci v okviru gospodarske dejavnosti.

48. Jasno je, da je mogoče kvalifikacijo transakcije za DDV opraviti le na podlagi statusa, v okviru katerega ravna dobavitelj, ne pa statusa, v okviru katerega ravna pridobitelj. Če to ne bi veljalo, potem pri dobavi zasebnemu končnemu potrošniku ne bi šlo za obdavčljivo transakcijo, kar bi bilo v popolnem nasprotju z naravo DDV kot „splošnega davka na potrošnjo [...], [ki] se uporablja do vključno faze prodaje na drobno“.¹⁶

49. Status, v okviru katerega ravna pridobitelj, je pomemben le za njegovo kasnejšo pravico do odbitka tistega DDV, ki je bil morda zaračunan za transakcijo.¹⁷ Ali se DDV zaračuna ali ne, je odvisno od tega, ali je dobavitelj „davčni zavezanec, ki deluje kot tak“, in če je to podano, ali je transakcija obdavčena ali oproščena.

50. Vendar argument v vsakem primeru temelji na domnevi, da lahko izdaja deležev pomeni dobavo novemu imetniku deleža.

51. Bistvena ugotovitev v sodbi KapHag je vendarle, da ne gre za dobavo novemu družbeniku, tako s strani obstoječih družbenikov kot (osebne) družbe, in bistveno vprašanje v obravnavani zadevi je, ali lahko izdajo deležev sploh štejemo za dobavo (kapitalske) družbe. V tem smislu ugotavljam, da je analiza, ki jo je podala vlada Italije in v veliki meri Komisija, posebej natančno pa Kretztechnik, zelo prepričljiva.

52. Čeprav člen 6(1) Šeste direktive opredeljuje dobavo storitev kot vsako transakcijo, ki ni dobava blaga, te definicije očitno ni

¹⁵ — Točka 42.

¹⁶ — Člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL L 71, str. 1301).

¹⁷ — Glej sodbo z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz (C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 8).

mogoče razumeti skrajno dobesedno. Razumnejša se zdi razlaga, da naj kot storitev velja vse, kar je dobavljeno in ni blago.

oseba ne opravi dobave, ko pridobi blago ali storitve.

53. DDV je davek na promet in porabo.¹⁸ Le dobave, ki so del prometa davčnega zavezanca in so stopnje v verigi, ki se običajno konča s porabo pri končnem potrošniku, so lahko podvržene temu davku.

56. Kaj je pri izdaji deležev dobava in kaj pridobitev?

54. Izdaje deležev ni mogoče šteti za del prometa družbe. Tudi ni storitev, ki jo porabi novi družbenik, ki ni potrošnik, temveč lastnik deleža družbe.

57. Lastništvo deleža kapitalске družbe vključuje (v preostanku in mogoče) lastništvo na delu premoženja družbe in običajno upravičuje družbenika do sorazmernega dela razdeljenega dobička in preostanka vrednosti družbe pri njeni likvidaciji.

55. Poleg tega je treba spomniti na to, da ima transakcija med dvema strankama dva vidika: na eni strani je dobava, na drugi pa pridobitev.¹⁹ Vendar pa je le dobava, ne pa pridobitev, lahko transakcija – obdavčena ali oproščena –, ki je zajeta z DDV. Jasno je, da

58. Če družbenik proda delež, gre očitno za dobavo storitev v obliki odstopa obstoječega premoženja v pravicah v smislu člena 6(1) Šeste direktive. Kupec ne investira v družbo v smislu kapitalskega prispevka, temveč prej pridobiva določene pravice glede že vloženega kapitala. To je vrsta transakcije, s katero se je v svoji dosedanji sodni praksi o obravnavi transakcij z deleži z vidika DDV ukvarjalo Sodišče.

59. Če pa družba izda nove delnice, ne prodaja obstoječega premoženja v pravicah ali pravice glede dela obstoječega premoženja družbe. Svoje premoženje povečuje s pridobitvami.

¹⁸ — Primerjaj naslove vseh direktiv o DDV in člen 2 Prve direktive, navedene v opombi 16.

¹⁹ — Pri menjavi gre seveda za dve dobavi in dve pridobitvi.

bitvijo kapitala in priznanjem pravic novim družbenikom kot lastnikom (udeleženi pri preostanku vrednosti) prej neobstoječega dela povečanega premoženja, ki so ga prispevali v obliki kapitala.

60. Takšnega koraka ni mogoče kvalificirati med storitve družbe. Z vidika družbe gre za pridobitev kapitala, ne za dobavo in torej ne gre za transakcijo, ki bi bila lahko obdavčena ali oproščena DDV. Z vidika družbenika gre za investicijo, kapitalsko naložbo, in ne za pridobitev.²⁰

Direktiva o posrednih davkih na zbiranje kapitala

61. Če izdaja novih deležev s strani kapital-ske družbe ni dobava, zajeta z DDV, pa je lahko vendarle podvržena drugi obliki davka, ki je bila na ravni Skupnosti harmonizirana z Direktivo o posrednih davkih na zbiranje kapitala.²¹

20 — Glej tudi točki 32 in 33 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja v zadevi KapHag.

21 — Direktiva Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25).

62. Res je tudi, kot opozarja vlada Italije, da je v členu 12(1)(f) te direktive predvideno, da lahko države članice pobirajo DDV na transakcije, našteje v členih 10 in 11, ki vključujejo izdajo deležev.

63. Vendar pa nič v Direktivi o posrednih davkih na zbiranje kapitala ne more imeti učinka, da bi bila katera koli transakcija, ki po direktivah o DDV ni zajeta s tem davkom, podvržena DDV. Člen 12(1)(f) se zato lahko nanaša le na tiste transakcije iz členov 10 in 11, ki so lahko podvržene DDV po Šesti direktivi – kot je npr. gospodarsko trgovanje z deleži.

64. Poleg tega daje primerjava med Direktivo o posrednih davkih na zbiranje kapitala in direktivami o DDV podlago za domnevo, da kapitalske transakcije sploh niso zajete z DDV, ne glede na to, ali veljajo za vstopne ali izstopne.

65. Prvi dve uvodni izjavi preambule Prve direktive o DDV²² se glasita:

„Ker je glavni cilj Pogodbe vzpostavitev skupnega trga v okviru gospodarske unije,

22 — Navedena v opombi 16.

znotraj katerega poteka zdrava konkurenca in katerega značilnosti so podobne značilnostim domačega trga;

Tako kot davka na zbiranje kapitala ni mogoče pobirati od dobav blaga in storitev, lahko domnevamo, da DDV – davek na promet in porabo – ne velja za zbiranje kapitala.

ker je predpogoj za doseganje tega cilja, da države članice predhodno že uporabljajo zakonodajo o promethnem davku, ki ne izkrivlja pogojev konkurence oziroma ne ovira prostega pretoka blaga in storitev znotraj skupnega trga.“

Sklep glede prvega vprašanja

66. Po drugi strani pa se prva uvodna izjava preambule Direktive o posrednih davkih na zbiranje kapitala glasi:

68. Ugotovimo lahko torej, da izdaja novih deležev družbe sploh ne pomeni dobave družbe in/oziroma da gre za vrsto transakcije, na katero se DDV ne nanaša. V vsakem primeru pa različne utemeljitve glede njene kvalifikacije, ki izhajajo iz domneve, da gre za dobavo, zajeto z DDV, niso upoštevne.

„Ker je cilj Pogodbe ustvariti gospodarsko unijo s podobnimi značilnostmi, kakor jih ima domači trg, in ker je pospeševanje prostega pretoka kapitala eden od bistvenih pogojev za doseganje tega cilja.“

69. Odgovor nacionalnemu sodišču na prvo vprašanje mora biti zato nikalen, s tem pa na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

67. Na te odlomke bi bilo mogoče opreti mnenje, da se obe direktivi (oba niza direktiv) – in oba davka – nanašata na dve različni kategoriji transakcij. Obe želita zagotoviti izenačeno igralno polje znotraj notranjega trga, toda DDV se nanaša na prosti pretok blaga in storitev, davek na zbiranje kapitala pa na prosti pretok kapitala.

Tretje vprašanje

70. Če izdaje delnic ne moremo šteti za dobavo s strani družbe Kretztechnik, ki je

lahko obdavčena ali oproščena znotraj sistema DDV, je treba s tega vidika pretehtati tudi ugotovitev predložitvenega sodišča, da je mogoče stroške spornih storitev pripisati izključno sprejemu na borzni trg zaradi izdaje delnic.

71. Določitev pravice do odbitka vstopnega davka, ki jo ureja člen 17 Šeste direktive, temelji na pripisovanju vstopnih stroškov k izstopnim transakcijam.

72. Vsaka povezava, ki bi jo ti stroški lahko imeli z drugimi operacijami, denimo z drugimi vložki, s čistimi internimi transakcijami znotraj podjetja davčnega zavezanca ali z operacijami, ki niso dobave, ki sploh niso zajete z DDV, v tem smislu preprosto ni upoštevana.

73. Če npr. trgovec pri nakupu dobrine uporabi storitve posrednika ali cenilca, lahko za stroške teh storitev rečemo, da imajo neposredno, takojšnjo in izključno zvezo s tem nakupom. S tem pa ni rečeno, ali je DDV na te storitve mogoče odbiti. Pravico do odbitka vstopnega davka je treba ugotavljati glede na izstopne transakcije za katere so storitve uporabljene. Pri zadevnih transakcijah bo šlo praviloma za nadaljnjo dobavo dobrine oziroma predmetov ali storitev, za

katere je bila uporabljena ali vanje vgrajena. Pravica do odbitka vstopnega davka bo odvisna od tega, ali je ta dobava obdavčena ali ne.

74. Če torej transakcija, s katero je vstopna transakcija najtesneje povezana, sploh ni zajeta z DDV, ker v nobenem primeru ne gre za dobavo blaga ali storitev, potem za ugotavljanje možnosti odbitka ni upoštevana. Pomembna je zveza s takšnimi izhodnimi dobavami, če obstaja, ter ali so te obdavčene ali oproščene.²³

75. V primeru Kretztechnik se moramo torej vprašati, ali je bil kapital, zbran z izdajo delnic, uporabljen za eno ali več obdavčenih izhodnih transakcij.

76. Uporabe kapitala – in storitev, povezanih z zbiranjem tega kapitala – najbrž ni mogoče povezati z nobeno posebno izhodno transakcijo, temveč ga je prej treba prej pripisati celoti gospodarske dejavnosti družbe. V to, da gospodarska družba, ki zbira kapital, to počne zaradi svoje gospodarske dejavnosti, ne more biti razumnega dvoma.

23 — Glej tudi moje sklepne predloge v opombi 3 navedeni zadevi Abbey National, zlasti točki 35 in 46.

77. Zdi se, da ni spora o tem, da Kretztechnik izvaja le obdavčene izhodne transakcije, tako da je zbrala kapital kot davčna zavezanica, ki deluje kot taka. V tem primeru je mogoče DDV na vstopne transakcije, ki jih kot skupne stroške lahko pripišemo njeni celotni gospodarski dejavnosti, v skladu s sodno prakso, povzeto zgoraj v točki 27, v celoti odbiti. Če pa bi (Kretztechnik) izvajala tudi druge transakcije, bi bilo mogoče po členu 17(5) Šeste direktive odbiti le sorazmerni del.

Predlog

78. Zato menim, da bi moralo Sodišče na vprašanja, ki jih je predložilo Unabhängiger Finanzsenat, odgovoriti:

1. Z uvrstitvijo na borzni trg in s tem povezano izdajo novih delnic za plačilo emisijske cene delniška družba ne opravi dobave za plačilo v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.
2. Vstopni davek na storitve, pridobljene za takšno izdajo delnic, je mogoče v skladu s členom 17(1), (2) in (5) Šeste direktive odbiti, kolikor družba obračunava DDV na svoje izhodne transakcije.