

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 18. julija 2013(*)

„Davek na dodano vrednost – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člena 17 in 13(B)(d), točka 6 – Oprostitve – Odbitek vstopnega davka – Pokojninski sklad – Pojem „upravljanje posebnih investicijskih skladov““

V zadevi C-26/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Gerechtshof te Leeuwarden (Nizozemska) z odločbo z dne 3. januarja 2012, ki je prispela na Sodišče 18. januarja 2012, v postopku

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

proti

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (poročevalec), sodniki, in A. Prechal, sodnica,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. februarja 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand E. M. van Kasteren, O. L. Mobach in C. Evers, belastingadviseurs,
- za nizozemsko vlado B. Koopman in C. Wissels, agentki,
- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, O. Thomas in L. Christie, agenti, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 18. aprila 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 13(B)(d), točka 6, 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 sporu med fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (v nadaljevanju: družba PPG) in Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (v nadaljevanju: Inspecteur) v zvezi z odločbo o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za obdobje med 1. januarjem 2001 in 31. decembrom 2002.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 4(1) in (2) Šeste direktive 77/388/EGS 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.“

4 Člen 6(4) te direktive določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

5 Člen 11(A)(1)(a) navedene direktive določa davčno osnovo pri dobavah blaga kot vse, kar pomeni plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe.

6 Člen 13(B) Šeste direktive določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostitijo:

(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki;

[...]

(d) naslednje transakcije:

[...]

6. upravljanje posebnih investicijskih skladov, ki jih opredelijo države članice;

[...]“

7 Člen 17 Šeste direktive 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;

(b) [...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih davek na dodano vrednost ni odbiten, je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam.

[...]“

Nizozemsko pravo

8 Člen 2 zakona iz leta 1968 o prometnem davku (Wet op de omzetbelasting 1968) določa:

„Od davka, ki ga je treba plačati na dobavo blaga in opravljanje storitev, se odbije davek, ki se plača za dobavo blaga in opravljanje storitev, namenjenih podjetniku, nakupe blaga znotraj Skupnosti, ki jih je izvedel, in uvoz blaga, ki mu je namenjeno.“

9 Člen 11 zakona določa:

„1 Pod pogoji, ki se jih podrobneje določi s splošnim upravnim predpisom, so davka oproščene:

[...]

i) naslednje storitve [...]:

[...]

3. upravljanje premoženja, zbranega od investicijskih skladov in investicijskih družb, za skupne naložbe;

[...]“

10 Člen 15 zakona določa:

„1. Davek iz člena 2, ki ga odbije gospodarski subjekt, je:

(a) davek, ki so mu ga v obdobju, na katero se nanaša obračun, obračunali drugi podjetniki na račun, sestavljenem v skladu z veljavnimi pravili, za blago in storitve, ki so mu jih dobavili;

[...]

(c) davek, ki ga je treba plačati v obdobju napovedi:

[...]

za blago in storitve, ki je bilo dobavljeno ali so bile opravljene podjetniku;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 V skladu s zakonsko obveznostjo je družba PPG za zaposlene v svojih podjetjih pokojninske sheme zagotovila pri Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (v nadaljevanju: pokojninski sklad). V skladu z nizozemsko zakonodajo je bil ta pokojninski sklad pravno in davčno ločen od družbe PPG. Prispevke v pokojninske sheme je v celoti plačevala družba PPG, in ne zaposleni.

12 Kot sta na obravnavi navedli družba PPG in nizozemska vlada, je bila delodajalcem v skladu z nizozemskim pravom, ki je veljalo v času nastanka dejstev, prepuščena možnost izbire, da sami ustanovijo tak sklad ali da izvedbo te obveznosti prepustijo zavarovalnici, ki ji bodo plačevali prispevke in ki bo odgovorna za plačilo pokojnin upokojenemu osebu. Vendar pa ni obstajala možnost, da bi ohranili notranjo pokojninsko shemo.

13 Hčerinska družba družbe PPG, družba PPG Industries Fiber Glass BV je z izvajalci storitev s sedežem na Nizozemskem sklenila pogodbe o upravljanju pokojnin in o upravljanju premoženja pokojninskega sklada. Ta hčerinska družba je plačevala s temi pogodbami povezane stroške in ti niso bili preneseni na pokojninski sklad. Družba PPG je odbila zneske DDV za te stroške, obračunane za leti 2001 in 2002, in to v višini 139.304,23 EUR, kot vstopni davek.

14 Družbi PPG je bila za obdobje od 1. januarja 2001 do 31. decembra 2002 izdana odločba o odmeri DDV. To odločbo je izdal Inspecteur, ki je odločal o ugovoru. Rechtbank Leeuwarden je tožbo zoper to odločbo zavrnilo. Družba PPG se je zoper to sodbo pritožila pri Gerechtshof te Leeuwarden.

15 Pred tem sodiščem je med strankama sporno, ali je Inspecteur pravilno odmeril DDV, ki ga je stranka uveljavljala kot odbitek.

16 Družba PPG na to vprašanje odgovarja nikalno, ker najprej trdi, da stroški za pokojnine delavcev članic skupine spadajo med splošne stroške podjetja in da se zato v skladu s členom 15(1) zakona upošteva DDV, ki ji je bil zaračunan, kot odbitek. Družba PPG podredno navaja, da se za storitve, ki se za stranko opravijo v zvezi s pokojninami delavcev, uporablja davčna oprostitvev na podlagi člena 11(1)(i), točka 3, zakona.

17 Inspecteur trdi, da ni mogoče šteti, kot da bi bila družba PPG sama prejemnik storitev, ki jih je prenesla na pokojninski sklad, ne da bi jih nasprotni stranki zaračunala, in da zato nima pravice do odbitka DDV, ki ji je bil zaračunan v zvezi s temi storitvami. Glede podrednega vprašanja v zvezi z oprostitvijo DDV Inspecteur ugotavlja, da pokojninskega sklada ni mogoče opredeliti kot „posebnega investicijskega sklada“.

18 V teh okoliščinah je Gerechtshof te Leeuwarden prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanja:

„1. Ali sme davčni zavezanec, ki je v skladu s predpisi nacionalnega pokojninskega prava ustanovil samostojen pokojninski sklad, da bi zagotovil pokojnine svojim sedanjim in nekdanjim delavcem, ki so vključeni v ta sklad, v skladu s členom 17 [Šeste direktive] odbiti davek od storitev, ki jih nekdo drug opravlja zanj v okviru izvedbe pokojninskega zavarovanja in poslovanja pokojninskega sklada?

2. Ali je treba pokojninski sklad, ki je bil ustanovljen s ciljem, da ob najmanjših stroških zagotovi izplačilo pokojnine imetniku deleža v pokojninskem skladu, in v katerega so imetniki deleža vložili in naložili svoj kapital ali je bil ta kapital vložen in naložen v njihovem imenu, pri čemer se izplačuje

donos, šteti za „poseben investicijski sklad“ v smislu člena 13(B)(d)), točka 6, [Šeste direktive]“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17 Šeste direktive razlagati tako, da je davčni zavezanec, ki je ustanovil pokojninski sklad, ki je pravno in davčno ločen subjekt, za zagotovitev pokojninskih pravic svojim zaposlenim in bivšim zaposlenim, upravičen do odbitka DDV, ki ga je plačal za storitve v zvezi z upravljanjem in delovanjem tega sklada.

20 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej spomniti, da je ureditev odbitkov, ki je vzpostavljena s Šesto direktivo, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej sodbi z dne 22. marca 2012 v zadevi Klub, C-153/11, točka 35, in z dne 4. oktobra 2012 v zadevi PIGI, C-550/11, točka 21).

21 Za priznanje pravice do odbitka vstopnega DDV davčnemu zavezancu in za določitev obsega te pravice je na celoma nujen obstoj neposredne in takojšnje povezave med posebno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka (glej sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 24, in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 26).

22 Vendar se pravica do odbitka davčnemu zavezancu prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med neko vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov tega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej sodbo z dne 21. februarja 2013 v zadevi Becker, C-104/12, točka 20).

23 V obeh primerih obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (glej sodbe z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 60; z dne 16. februarja 2012 v zadevi Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, točka 48, in z dne 30. maja 2013 v zadevi X, C-651/11, točka 55).

24 Torej je treba preveriti, ali kljub okoliščinam, da je sklad, ki ga je ustanovila družba PPG, od nje pravno ločen subjekt, v obravnavani zadevi obstoj zadevne povezave izhaja iz vseh okoliščin zadevnih transakcij.

25 V zvezi s tem ni sporno, da je v postopku v glavni stvari družba PPG pridobila zadevne storitve za zagotovitev upravljanja pokojnin svojim zaposlenim in upravljanja premoženja pokojninskega sklada, ki je bil ustanovljen za zagotovitev zadevnih pokojnin. Družba PPG je s tem, da je ustanovila ta sklad, izpolnila zakonsko obveznost, ki jo ima kot delodajalec, in če so stroški storitev, ki jih je prejela družba PPG glede tega, del njenih splošnih stroškov, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče, so kot taki sestavni del cene proizvodov družbe PPG (glej v tem smislu sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 36).

26 V teh okoliščinah je mogoče sklepati, da so obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca izključen razlog za prejem storitve in da obstaja neposredna in takojšnja povezava.

27 Če davčni zavezanec ne bi imel pravice do odbitka za vstopni davek, bi zaradi zakonodajne izbire, da se za varstvo upokojenih delavcev pravno ločita delodajalec in pokojninski sklad, ne bil prikrajšan le za davčno ugodnost, ki izhaja iz ureditve odbitkov, ampak bi bila ogrožena tudi nevtralnost DDV.

28 Te ugotovitve ne ovrže možnost, ki je bila navedena na glavni obravnavi, da se izpolni zakonska obveznost ustanovitve pokojninske sheme za zaposlene pri davčnem zavezancu drugače kot z ustanovitvijo pravno in davčno ločenega sklada. Nasprotna trditev bi namreč omejila svobodo davčnih zavezancev, da se odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih menijo, da so za njihovo gospodarsko dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena (glej tudi v tem pogledu sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ZOdl., str. I-13805, točka 53).

29 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17 Šeste direktive razlagati tako, da je davčni zavezanec, ki je ustanovil pokojninski sklad, ki je pravno in davčno ločen subjekt, kot je ta v postopku v glavni stvari, za zagotovitev pokojninskih pravic svojim zaposlenim in bivšim zaposlenim, upravičen do odbitka DDV, ki ga je plačal za storitve v zvezi z upravljanjem in delovanjem tega sklada, če obstoj neposredne in takojšnje povezave izhaja iz vseh okoliščin zadevnih transakcij.

Drugo vprašanje

30 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(B)(d), točka 6, Šeste direktive razlagati tako, da je treba pokojninski sklad, ki je bil ustanovljen s ciljem, da ob najmanjših stroških zagotovi izplačilo pokojnine imetniku deleža v pokojninskem skladu, in v katerega so imetniki deleža vložili in naložili svoj kapital ali je bil ta kapital vložen in naložen v njihovem imenu, pri čemer se izplačuje donos, šteti za „poseben investicijski sklad“ v smislu te določbe.

31 Iz predložitvene odločbe izhaja, da se drugo vprašanje zastavi le, če bi bil odgovor na prvo vprašanje nikalen. Poleg tega je odgovor na drugo vprašanje v bistvu enak odgovoru Sodišča v sodbi z dne 7. marca 2013 v zadevi Wheels Common Investment Fund Trustees in drugi (C-424/11).

32 V teh okoliščinah na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

33 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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 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 je davčni zavezanec, ki je ustanovil pokojninski sklad, ki je pravno in davčno ločen subjekt, kot je ta v postopku v glavni stvari, za zagotovitev pokojninskih pravic svojim zaposlenim in bivšim zaposlenim, upravičen do odbitka DDV, ki ga je plačal za storitve v zvezi z upravljanjem in delovanjem tega sklada, če obstoj neposredne in takojšnje povezave izhaja iz vseh okoliščin zadevnih transakcij.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.