

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

17. listopada 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Pojam poreznog obveznika – Holding društvo – Odbitak pretporeza – Troškovi vezani za pružanje usluga savjetovanja koji su nastali radi preuzimanja dionica drugog društva – Namjera društva stjecatelja da pruža upravljake usluge ciljnom društvu – Nepostojanje pružanja tih usluga – Pravo na odbitak PDV-a koji se plaća na pružene usluge”

U predmetu C-249/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supreme Court (Vrhovni sud, Irska), odlukom od 8. svibnja 2017., koju je Sud zaprimio 12. svibnja 2017., u postupku

Ryanair Ltd

protiv

The Revenue Commissioners,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, potpredsjednica vijeća, u svojstvu predsjednice prvog vijeća, J. C. Bonichot, A. Arabadjev, E. Regan i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: R. Šereš, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 14. ožujka 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Ryanair Ltd, T. Mc Namara, *solicitor*, R. Aylward, *BL*, i M. Hayden, *SC*,
- za The Revenue Commissioners, M. Browne, L. Williams i A. Joyce, u svojstvu agenata,
- za Irsku, M. Browne, L. Williams i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju S. Davey, *solicitor*, Ú. Tighe, *BL* i G. Clohessy, *SC*,
- za Europsku komisiju, N. Gossement i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 3. svibnja 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 4. i 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1997., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Taj zahtjev podnesen je u okviru spora između društva Ryanair Ltd i Revenue Commissioners (porezna uprava, Irska) o odbijanju potonjeg da Ryanairu odobri odbitak plaćenog pretporeza na usluge savjetovanja kojima se koristio u okviru ponude za preuzimanje (PP) drugog društva.

Pravni okvir

3 Isporuke robe – koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje – podliježu PDV-u na temelju članka 2. stavka 1. Šeste direktive.

4 Članak 4. stavci 1. i 2. te direktive propisuju:

1. Porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno provodi neku od gospodarskih aktivnosti iz stavka 2. na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

2. Gospodarske aktivnosti iz stavka 1. sve su aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.” [neslužbeni prijevod]

5 Na temelju članka 10. stavka 2. prvog podstavka navedene direktive, „[o]porezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.” [neslužbeni prijevod]

6 Članak 17. te direktive, naslovljen, „Porijeklo i opseg prava na odbitak”, u svojem stavku 1. određuje da pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.

7 Članak 17. stavak 2. točka (a) Šeste direktive propisuje da, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo od poreza koji je dužan platiti odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik.

Glavni postupak i prethodna pitanja

8 Zračni prijevoznik Ryanair tijekom 2006. objavio je PP u odnosu na sve dionice drugog zračnog prijevoznika (u daljnjem tekstu: ciljno društvo). Njemu su pritom nastali troškovi vezani za usluge savjetovanja i druge usluge koje su se odnosile na planirano preuzimanje (u daljnjem tekstu: sporne usluge). Međutim, ta transakcija nije mogla biti u cijelosti izvršena zbog razloga vezanih za poštovanje prava tržišnog natjecanja tako da je Ryanair preuzeo tek dio kapitala ciljnog društva.

9 Ryanair je zahtijevao odbitak plaćenog pretporeza koji se odnosi na te troškove ističući da je njegova namjera nakon preuzimanja kontrole nad ciljnim društvom bila uključiti se u upravljanje tim društvom pružajući mu upravljačke usluge koje su oporezive PDV-om.

10 Budući da je porezna uprava odbila taj odbitak, Ryanair je podnio prigovor Tax Appeals Commissionu (Komisija za prigovore u poreznim predmetima, Irska), koji je potonji odbio. Ryanair je podnio tužbu Circuit Courtu (Okružni sud, Irska), koji je također podržao stajalište koje je

zauzela porezna uprava. Međutim, Circuit Court (Okružni sud) je od High Courta (Visoki sud, Irska) zahtijevao mišljenje o tom predmetu. Budući da je potonji sud potvrdio odluku Circuit Courta (Okružni sud), Ryanair je podnio žalbu Supreme Courtu (Vrhovni sud, Irska).

11 Sud koji je uputio zahtjev pita se u biti o odnosu između presude od 14. veljače 1985., Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), u kojoj je riječ o mogućnosti odbitka PDV-a plaćenog u okviru pripremanja gospodarske djelatnosti i presude od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), u kojoj je riječ o pravu holding društva da odbije pretporez koji se plaća na usluge koje su mu pružene u okviru stjecanja udjela u njegovim društvima kćerima.

12 U tim je okolnostima Supreme Court (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Je li u slučaju uspješnog preuzimanja postojanje buduće namjere pružanja upravljačkih usluga ciljnom društvu dovoljno za zaključak da potencijalni preuzimatelj obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 4. [Šeste direktive], tako da se PDV koji je potencijalnom preuzimatelju obračunan za robu i usluge koje su pružene radi napredovanja s dotičnim preuzimanjem može potencijalno smatrati pretporezom na namjeravanu gospodarsku aktivnost koja se sastoji od pružanja tih upravljačkih usluga?

2. Postoji li dovoljna 'izravna i trenutna veza', kao pretpostavka koju je Sud Europske unije utvrdio [u presudi od 27. rujna 2001., Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495)], između profesionalnih usluga pruženih u okviru takvog potencijalnog preuzimanja i izlaznih usluga koje se sastoje od potencijalnog pružanja upravljačkih usluga ciljnom društvu u slučaju uspješnog preuzimanja, tako da je u pogledu PDV-a koji se plaća na navedene profesionalne usluge moguće ostvariti odgovarajući odbitak pretporeza?”

O prethodnim pitanjima

13 Svojim pitanjima koja valja ispitati zajedno sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 4. i 17. Šeste direktive tumačiti na način da oni društvu, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, koje namjerava preuzeti sve dionice drugog društva radi obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od pružanja potonjem upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om, daje pravo na odbitak plaćenog pretporeza na troškove povezane s pružanjem usluga savjetovanja nastale u okviru PP-a, čak i ako ta gospodarska djelatnost naposljetku ne bude obavljena.

14 Uvodno valja istaknuti da je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007., stavljena izvan snage Šesta direktiva, a pritom u odnosu na potonju nisu unesene sadržajne promjene. Iz toga slijedi da je, s obzirom na to da su relevantne odredbe Šeste direktive u biti istovjetnog dosega kao i one Direktive 2006/112, sudska praksa Suda koja se odnosi na potonju isto tako primjenjiva na Šestu direktivu.

15 Radi odgovora na postavljena pitanja, valja odrediti može li se društvo koje namjerava preuzeti sve dionice drugog društva radi obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od pružanja potonjem upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om, smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 4. Šeste direktive i po potrebi, s jedne strane, djeluje li ono u svojstvu poreznog obveznika kad su mu pružene sporne usluge i, s druge strane, može li se, i ako da, u kojoj mjeri, odbiti pretporez plaćen na troškove nastale zbog tih pružanja usluga.

16 Kao prvo, valja podsjetiti da društvo čiji je jedini cilj stjecanje udjela u drugim društvima bez

izravnog ili neizravnog uklju?ivanja u upravljanje tim društvima nema ni svojstvo poreznog obveznika PDV-a u smislu ?lanka 4. Šeste direktive ni pravo na odbitak u skladu s ?lankom 17. te direktive. Naime, puke ?injenice stjecanja ili držanja udjela nisu same po sebi gospodarske djelatnosti u smislu Šeste direktive na temelju kojih imatelj udjela ostvaruje svojstvo poreznog obveznika, s obzirom na to da puko stjecanje poslovnih udjela u drugim poduze?ima ne predstavlja korištenje imovine kojim se ostvaruju prihodi na kontinuiranoj osnovi. Naime, primanje eventualne dividende, ploda tog udjela, proizlazi iz same ?injenice vlasništva imovine (presude od 30. svibnja 2013., X, C-651/11, EU:C:2013:346, t. 36. i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 19. i navedena sudska praksa).

17 Druga?ije je kada udjel podrazumijeva izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvima u kojima su ste?eni udjeli, ako to uklju?uje provedbu transakcija koje podliježu PDV?u, kao što je obavljanje upravnih, financijskih, trgova?kih i tehni?kih usluga, ne dovode?i u pitanje prava imatelja udjela kao dioni?ara ili ?lana (vidjeti u tom smislu presude od 30. svibnja 2013., X, C-651/11, EU:C:2013:346, t. 37. i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schifffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20. i 21. i navedenu sudsku praksu).

18 Osim toga, budu?i da se gospodarske djelatnosti u smislu Šeste direktive mogu sastojati od više uzastopnih radnji, pripremne djelatnosti ve? valja smatrati gospodarskim djelatnostima (presuda od 29. velja?e 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 15. i navedena sudska praksa). Tako svakoga tko ima namjeru samostalnog obavljanja gospodarske djelatnosti, potvr?enu objektivnim elementima, te izvrši prve troškove ulaganja u tu svrhu valja smatrati poreznim obveznikom (presude od 8. lipnja 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 34. i od 14. ožujka 2013., Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 25. i navedena sudska praksa).

19 Iz toga proizlazi da društvo koje izvrši pripremne radnje koje su sastavni dio planiranog preuzimanja dionica drugog društva s namjerom obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od uklju?ivanja u upravljanje potonjeg društva pružaju?i mu upravlja?ke usluge koje se oporezuju PDV-om valja smatrati poreznim obveznikom u smislu Šeste direktive.

20 U predmetnom slu?aju iz spisa kojima Sud raspolaže proizlazi da je Ryanair namjeravanim preuzimanjem dionica cilnog društva namjeravao potonjem pružiti upravlja?ke usluge koje se oporezuju PDV-om i na tom temelju obavljati gospodarsku djelatnost u smislu Šeste direktive. Stoga valja zaklju?iti da u okviru tog preuzimanja društvo Ryanair treba smatrati poreznim obveznikom u smislu Šeste direktive.

21 Kao drugo, kad je rije? o pravu na odbitak, iz ?lanka 17. Šeste direktive proizlazi da, u mjeri u kojoj porezni obveznik, koji djeluje u tom svojstvu u trenutku stjecanja robe ili primanja usluga, potonje upotrebljava u svrhu svojih oporezovanih transakcija, on ima pravo odbiti PDV koji je dužan platiti ili koji je pla?en za navedenu robu ili usluge. U skladu s ?lankom 10. stavkom 2. prvim podstavkom i ?lankom 17. Šeste direktive, to pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza, odnosno kad je roba isporu?ena ili kad su pružene usluge (presuda od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedena sudska praksa).

22 Pravo na odbitak iz ?lanka 17. i sljede?ih Šeste direktive sastavni je dio mehanizma PDV?a te se u na?elu ne može ograni?iti. Ostvaruje se odmah za sve poreze na ulazne transakcije (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 25. i navedena sudska praksa).

23 Naime, svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poduzetnika tereta PDV?a, dugovanog ili pla?enog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Zajedni?ki sustav PDV?a stoga osigurava neutralnost u odnosu na porezno optere?enje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o ciljevima ili rezultatima tih aktivnosti, pod uvjetom da navedene aktivnosti na?elno same podliježu

PDV-u (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 26. i navedena sudska praksa).

24 Načelo neutralnosti PDV-a kad je riječ o poreznom opterećenju poduzetnika zahtijeva da se prvi troškovi ulaganja izvršeni za potrebe i radi poduzetnika smatraju gospodarskim djelatnostima i bilo bi protivno tom načelu da te djelatnosti započinju tek u trenutku nastanka oporezivog prihoda. Svako drugo tumačenje prevalilo bi trošak PDV-a na gospodarski subjekt tijekom njegove gospodarske djelatnosti, a ne bi mu pritom omogućilo da ga odbije te bi proizvoljno razlikovalo troškove ulaganja nastale za potrebe poduzetnika prije njegova stvarnog iskorištavanja od onih nastalih tijekom tog iskorištavanja (presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr., C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 45. i navedena sudska praksa).

25 Usto, jednom nastalo pravo na odbitak ostaje stečeno čak i ako namjeravana gospodarska djelatnost kasnije nije obavljena pa stoga nije dovela do oporezovanih transakcija (presuda od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 20.) ili porezni obveznik nije mogao upotrebljavati robu ili usluge u vezi s kojima je nastalo pravo na odbitak u okviru oporezivih transakcija zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji (presude od 8. lipnja 2000., Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, t. 22. i od 15. siječnja 1998., Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, t. 20.). Drukčije tumačenje bilo bi protivno načelu porezne neutralnosti PDV-a u pogledu poreznog opterećenja poduzetnika. Ono bi prilikom poreznog tretmana istih djelatnosti ulaganja moglo stvoriti neopravdane razlike između poduzetnika koji su već izvršili oporezive transakcije i onih koji ulaganjima žele započeti djelatnosti koje će dovesti do oporezivih transakcija. Isto tako, stvorile bi se proizvoljne razlike među tim poduzetnicima jer bi konačno prihvatanje odbitaka ovisilo o tome dovode li takva ulaganja do oporezovanih transakcija (presuda od 29. veljače 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 22.).

26 Nadalje, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, postojanje izravne i trenutne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak u načelu je nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak pretporeza i kako bi se utvrdio opseg tog prava. Pravo na odbitak pretporeza stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi izvršeni za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28. i navedena sudska praksa).

27 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji izravna i trenutna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi izdaci u izravnoj su i trenutnoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i navedena sudska praksa).

28 U okviru primjene kriterija izravne veze, što je zadaća poreznih uprava i nacionalnih sudova, na njima je da uzmu u obzir sve okolnosti u kojima su se odvale transakcije o kojima je riječ i da uzmu u obzir samo transakcije koje su objektivno povezane s oporezivom aktivnošću poreznog obveznika. Stoga postojanje takve veze treba ocijeniti s obzirom na objektivni sadržaj transakcije o kojoj je riječ (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 31. i navedena sudska praksa).

29 Nasuprot tomu, ako se roba ili usluge koje je stekao porezni obveznik koriste u svrhu izuzetih transakcija ili ako nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a, ne može biti ni ubiranja izlaznog poreza ni odbitka ulaznog poreza (presuda od 14. rujna 2017., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 30. i navedena sudska praksa).

30 Iz toga proizlazi da je, kako bi se plaćeni PDV mogao u cijelosti odbiti, potrebno da troškovi u na?elu isključivo izviru iz namjeravane gospodarske djelatnosti, odnosno pružanja upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om ciljnom društvu (vidjeti u tom smislu presude od 8. veljače 2007., Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, t. 33. i 36.; od 13. ožujka 2008., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, t. 29. i 30. i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 25.). Ako bi se ti troškovi djelomično odnosili i na izuzetu ili negospodarsku djelatnost, PDV plaćen na te troškove može se odbiti tek djelomično (vidjeti u tom smislu presude od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 46. i 47. i od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 28. do 30.).

31 U predmetnom slučaju, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da su sporne usluge pružene Ryanairu kad je potonji namjeravanim preuzimanje dionica ciljnog društva namjeravao obavljati gospodarsku djelatnost koja se sastoji od pružanja usluga koje se oporezuju PDV-om tom društvu. Tako je o?ito, s jedne strane, da je Ryanair djelovao u svojstvu poreznog obveznika u trenutku stvaranja troškova vezanih za sporne usluge. Na taj na?in Ryanair stoga u na?elu ima pravo na trenutna?ni odbitak PDV-a plaćenog na to pružanje usluga ?ak i ako naposljetku ta gospodarska djelatnost koja je trebala dovesti do oporezovanih transakcija, nije obavljena i stoga nije dovela do tih transakcija. S druge strane, što se tiče uvjeta izvršavanja prava na odbitak i konkretnije opsega tog prava, troškove nastale radi preuzimanja dionica ciljnog društva treba smatrati pripisivima obavljanju navedene gospodarske djelatnosti koja se sastojala od izvršavanja transakcija koje daju pravo na odbitak. Na tom temelju ti troškovi imaju izravnu i trenutna?nu vezu s tom cjelokupnom gospodarskom djelatnošću te su stoga dio njezinih općih troškova. Iz toga slijedi da pripadaju?i PDV daje pravo na potpuni odbitak.

32 S obzirom na sva prethodna razmatranja na postavljena pitanja treba odgovoriti tako da ?lanke 14. i 17. Šeste direktive valja tumačiti na na?in da društvu, poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku, koje namjerava preuzeti sve dionice drugog društva radi obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od pružanja potonjem upravljačkih usluga koje se oporezuju PDV-om, daje pravo na odbitak cjelokupnog plaćenog pretporeza na troškove povezane s pružanjem usluga savjetovanja nastale u okviru PP-a, ?ak i ako naposljetku ta gospodarska djelatnost nije obavljena, pod uvjetom da ti troškovi isključivo izviru iz namjeravane gospodarske djelatnosti.

Troškovi

33 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

?lanke 4. i 17. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država ?lanica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica, valja tumačiti na na?in da društvu, poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku, koje namjerava preuzeti sve dionice drugog društva radi obavljanja gospodarske djelatnosti koja se sastoji od pružanja potonjem upravljačkih usluga koje se oporezuju porezom na dodanu vrijednost (PDV), daje pravo na odbitak cjelokupnog plaćenog pretporeza na troškove povezane s pružanjem

usluga savjetovanja nastale u okviru ponude za preuzimanje, čak i ako naposljetku ta gospodarska djelatnost nije obavljena, pod uvjetom da ti troškovi isključivo izviru iz namjeravane gospodarske djelatnosti.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski