

## Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 8. septembra 2022(\*)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – člen 2(1), člen 9(1), člen 167 in člen 168(a) – Odbitek vstopnega davka – Pojem „davčni zavezanec“ – Holdinška družba – Izdatki, povezani z vložkom v naravi v odvisni družbi – Nespadanje izdatkov med splošne stroške – Dejavnosti odvisnih družb, ki so večinoma oproščene davka“

V zadevi C-98/21,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 23. septembra 2020, ki je na Sodišče prispela 15. februarja 2021, v postopku

### Finanzamt R

proti

**W GmbH,**

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi J. Passer, predsednik senata, A. Prechal (poročevalka), predsednica drugega senata, in N. Wahl, sodnik,

generalni pravobranilec: G. Pitruzzella,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za W GmbH M. Dietrich in N. Penner, Rechtsanwälte,
- za nemško vlado J. Möller in P.-L. Krüger, agenta,
- za Evropsko komisijo R. Pethke in V. Uher, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. marca 2022

izreka naslednjo

### Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 167 in člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt R (finančni urad R, Nemčija) in družbo W GmbH v zvezi z zavrnitvijo, da se tej družbi prizna odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV) na storitve, ki so navedeni družbi omogočile, da kot vložek družbenika opravlja storitve za svoji odvisni družbi, ki sami opravljata storitve, ki so večinoma oproščene DDV.

## **Pravni okvir**

### **Pravo Unije**

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‘Davni zavezanec’ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‘Ekonomsko dejavnost’ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 167 navedene direktive določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

6 Člen 168 iste direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davni zavezanec;

[...]“

### **Nemško pravo**

7 Člen 2 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), določa:

„(1) Podjetnik je oseba, ki neodvisno opravlja ekonomsko ali poklicno dejavnost. Podjetje zajema vse ekonomske ali poklicne dejavnosti podjetnika. Za gospodarsko ali poklicno dejavnost se šteje vsaka trajna dejavnost, ki se opravlja zaradi pridobivanja dohodkov, tudi če ni namenjena

ustvarjanju dobička ali je združenje oseb svoje dejavnosti opravlja le za svoje članice.

(2) Gospodarska ali poklicna dejavnost se ne opravlja neodvisno,

1. Če so fizične osebe posamično ali skupaj vključene v podjetje tako, da morajo upoštevati navodila podjetnika,

2. Če celotna struktura dejanskih povezav dokazuje, da je pravna oseba v finančnem, gospodarskem in organizacijskem smislu vključena v podjetje nosilke integrirane skupine (davčna enota). Učinki davčne enote so omejeni na notranje storitve med podružnicami v državi. Te podružnice se obravnavajo kot eno samo podjetje. [...]"

8 Člen 15 UStG, naslovljen „Odbitek vstopnega davka“, v odstavku 1 določa:

„Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonsko dolgovani znesek davka za dobave in druge storitve, ki jih opravi drug podjetnik za njegovo podjetje. [...]"

9 Člen 42 Abgabenordnung (davčni zakonik) določa:

„(1) Zlorabo pravnih možnosti se ni mogoče izogniti davčnim predpisom. Če so pogoji, določeni v davčni določbi, katere namen je boj proti izogibanju plačilu davka, izpolnjeni, so pravne posledice takega ravnanja določene v tej določbi. V drugih primerih, v katerih se ugotovi, da gre za zlorabo v smislu odstavka 2, se davek plača tako, kot je za tak gospodarsko-pravni posel določeno v ustrezni pravni ureditvi.

(2) Zloraba je podana, če se uporabi neustrezna pravna ureditev, ki davčnemu zavezancu ali tretji osebi v primerjavi s posledicami uporabe ustrezne pravne ureditve zagotavlja davčno ugodnost, ki je zakon ne določa. To pravilo se ne uporabi, če davčni zavezanec dokaže, da za izbiro ureditve obstajajo nedavčni razlogi, ki jih je treba upoštevati glede na njegov celoten položaj.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

10 Dejavnosti družbe W so pridobivanje, upravljanje in izkoriščanje nepremičnin ter načrtovanje, saniranje in izvedba gradbenih projektov.

11 Družba W je leta 2013 imela deleže v družbah X GmbH & Co. KG in Y GmbH & Co. KG, katerih dejavnosti sta gradnja nepremičnin in prodaja stanovanj, ki sta večinoma oproščeni DDV.

12 Natančneje, družba W je v zadevnem letu imela v lasti 94%odstotni delež družbe X, preostalih 6 odstotkov pa je imela družba Z KG.

13 Družbi Z in W sta se z aneksom k družbeni pogodbi družbe X z dne 31. januarja 2013 dogovorili, da bosta kot družbenici družbe X prispevali vložke. Pri vložku družbe Z je šlo za plačilo zneska 600.000 EUR, pri vložku družbe W pa za neodplačno zagotavljanje storitev v sorazmerju z njenim deležem – to je za najmanj 9,4 milijona EUR – in sicer arhitekturnih storitev, izračunov v zvezi s statiko, načrtovanja toplotne in zvočne izolacije, oskrbe z energijo ter povezave na omrežje, splošnih storitev, storitev ureditve in trženja za dve nepremičnini, ki naj bi jih zgradila družba X. Družba W je te storitve opravila deloma z lastnim osebjem oziroma lastno opremo, deloma pa s pridobitvijo blaga in storitev od drugih družb.

14 Z drugo pogodbo z istega dne, sklenjeno med družbama W in X, je bilo dogovorjeno, da bo

družba W za plačilo opravljala računovodske storitve in storitve upravljanja v korist družbe X v povezavi z gradnjo nepremičnin iz prejšnje točke. Te storitve so obsegale zaposlovanje in odpuščanje osebja, nakup opreme, pripravo letnih računovodskih izkazov in davčnih napovedi ter posredovanje teh napovedi davčni upravi. Niso obsegale storitev, ki jih je družba W morala opraviti kot vložek družbenika.

15 Poleg tega je družba W leta 2013 imela v lasti 89,64% odstotni delež družbe Y, preostanek pa je bil v lasti družbe P I GmbH.

16 Z aneksom k družbeni pogodbi družbe Y, sklenjenim 10. aprila 2013, je bilo dogovorjeno, da bosta družbi P I in W kot družbenici družbe Y prispevali vložke. Pri vložku družbe P I je šlo za plačilo zneska 3,5 milijona EUR, pri vložku družbe W pa za neodplačano zagotavljanje enakih storitev, kot jih je zagotavljala družbi X ter so opisane v točki 13 te sodbe, in sicer v sorazmerju z njenim deležem – to je v znesku najmanj 30,29 milijona EUR – v povezavi z gradnjo tretje nepremičnine. Družba W je te storitve opravila deloma z lastnim osebjem oziroma opremo, deloma pa s pridobitvijo blaga in storitev od drugih družb.

17 Družbi W in Y sta se z drugo pogodbo z istega dne dogovorili, da bo družba W v okviru projekta gradnje te tretje nepremičnine družbi Y za plačilo zagotavljala računovodske storitve in storitve upravljanja, podobne storitvam, ki jih je zagotavljala družbi X in so opisane v točki 14 te sodbe.

18 Družba W je v davčni napovedi v zvezi z DDV za leto 2013 uveljavljala odbitek celotnega vstopnega DDV na podlagi zadevnih storitev. Nemška davčna uprava je menila, da je treba vložka družbe W v družbi X in Y šteti za neobdavčljivi dejavnosti, ker nista bila namenjena ustvarjanju dohodka v smislu zakonodaje o DDV in ju torej ni mogoče pripisati gospodarski dejavnosti družbe W. Zneskov vstopnega DDV, povezanih s tema dejavnostma naj torej ne bi bilo mogoče odbiti.

19 Ker je bila pritožba, ki jo je družba W vložila zoper to zavrnitev odbitka, zavrnjena, je ta družba vložila tožbo pri Niedersächsisches Finanzgericht (finančno sodišče Spodnje Saške, Nemčija), ki ji je z odločbo z dne 19. aprila 2018 ugodilo. Po mnenju tega sodišča je opravljanje računovodskih storitev in storitev upravljanja, ki jih je družba W opravljala za družbi X in Y, pomenilo neposredno ali posredno poseganje v upravljanje teh družb za plačilo. Ob upoštevanju tega poseganja z opravljanjem računovodskih storitev in storitev upravljanja naj bi opravljanje ločenih storitev, ki ustrezajo vložku v naravi v odvisni družbi, spadalo v gospodarsko dejavnost aktivnega upravljanja deležev. Ta analiza naj bi izhajala iz sodne prakse Sodišča, v skladu s katero so dajatve v naravi, ki so bile namenjene za zbiranje sredstev, ki so bila vložena v družbe v holdingu kot vložki družbenikov, del gospodarske dejavnosti holdinških družb. Zato je navedeno sodišče menilo, da lahko družba W odbije celoten prometni davek, s katerim so bile obdavčene storitve, ki jih je opravila za družbi X in Y kot vložek družbenika. Poleg tega je to sodišče pojasnilo, da ni šlo za zlorabo prava in da obstajajo nedavni razlogi, ki upravičujejo izbrano shemo za zadevne transakcije.

20 Finančni urad R je zoper to odločbo vložil revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), v utemeljitev katere med drugim trdi, da sporne storitve, in sicer tiste, ki so povezane z vložki v odvisni družbi – in ki jih je treba razlikovati od storitev upravljanja in računovodskih storitev, opravljenih za plačilo – ne niso plačane, niso predmet izmenjave storitev. Poleg tega je zatrjeval, da so transakcije, ki jih je izvedla družba W, posledica zlorabe možnosti, ki jih v zvezi z odbitkom DDV določa zakonodaja.

21 Bundesfinanzhof (zvezno finan?no sodiš?e) v okviru predložitvene odlo?be navaja, da med družbo W na eni strani ter družbama X in Y na drugi strani ni dav?ne enote v smislu ?lena 2(2) UStG.

22 Poleg tega predložitveno sodiš?e meni, da je družba W, ker je svojima odvisnima družbama za pla?ilo zagotavljala ra?unovodske storitve in storitve upravljanja ter je tako posegla v upravljanje svojih odvisnih družb, kljub temu, da gre za holdinško družbo, na?eloma lahko upravi?ena do odbitka celotnega davka, pla?anega v zvezi z vstopnimi storitvami, ki jih je pridobila. V zvezi s tem opozarja, da iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da se pravica do odbitka dav?nemu zavezancu prizna tudi, ?e ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo ter eno ali ve? izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov dav?nega zavezanca in so kot taki sestavni elementi cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Predložitveno sodiš?e iz tega sklepa, da so izdatki holdinške družbe, ki poseže v upravljanje odvisne družbe, za razli?ne storitve, ki jih je pridobila v okviru prevzema deležev v tej odvisni družbi, del splošnih stroškov dav?nega zavezanca in so kot taki sestavni elementi cene njegovih storitev ter imajo torej na?eloma neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo te holdinške družbe.

23 Vendar se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali ni družbi W onemogo?eno, da odbije vstopni DDV, ker je pridobila vstopne storitve, da bi jih zagotovila odvisnima družbama, ki opravljata transakcije, oproš?ene davka, tako da imajo te vstopne storitve neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami, oproš?enimi davka.

24 Na prvem mestu, predložitveno sodiš?e se tako sprašuje, ali je mogo?e za vstopne storitve, ki jih je družba W prenesla družbama X in Y iz naslova svojih vložkov v ti družbi, šteti, da jih je družba W pridobila za svoje podjetje, in ali so s tem povezani stroški del njenih splošnih stroškov, to je sestavnih elementov stroška njenih obdav?enih izstopnih transakcij ra?unovodstva in upravljanja za svoji odvisni družbi. To vprašanje izhaja iz sodbe z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, to?ka 37 in naslednje), na podlagi katere predložitveno sodiš?e sklepa, da mora za odbitek vstopnega DDV s strani holdinške družbe neposreden in izklju?ni razlog za zadevno transakcijo biti obdav?ljiva ekonomska dejavnost te družbe oziroma mora ta transakcija biti neposredna, trajna in nujna razširitev te dejavnosti. Tako, ?e med izdatki v zvezi z vstopnimi storitvami in obdav?ljivo ekonomsko dejavnostjo holdinške družbe ni neposredne in takojšnje povezave, naj ti izdatki ne bi mogli biti del splošnih stroškov družbe W in naj ne bi mogli biti sestavni elementi cene blaga, ki ga je dobavila, oziroma storitev, ki jih je opravila družba W. Predložitveno sodiš?e se sklicuje tudi na sodbe z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C?316/18, EU:C:2019:559), in z dne 1. oktobra 2020, Vos Aannemingen (C?405/19, EU:C:2020:785). ?eprav se zadeve, v katerih so bile izdane te sodbe, ne nanašajo na holdinške družbe, naj bi potrdile potrebo po neposredni povezavi med vstopnimi storitvami in obdav?enimi transakcijami zadevne družbe, da se omogo?i odbitek vstopnega DDV. V obravnavanem primeru pa predložitveno sodiš?e meni, da bi vstopne storitve lahko bile pridobljene ne za podjetje družbe W in njene obdav?ene transakcije, ampak za transakcije njenih odvisnih družb. Te storitve naj bi tako imele neposredno in takojšnjo povezavo z dejavnostmi teh odvisnih družb, ki so v veliki meri oproš?ene davka.

25 Na drugem mestu, ?e bi bilo treba šteti, da je davek, pla?an na vstopne storitve, vseeno odbiten, se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali to, da mati?na družba posreduje pri pridobitvi storitev odvisne družbe za to, da bi odbila vstopni davek, do ?esar na?eloma nima pravice, ne pomeni zlorabe prava. V zvezi s tem opozarja, da je na nacionalni ravni izklju?eno, da bi mati?na

družba z vstopnim posredovanjem pridobila pravico do odbitka vstopnega davka, do katerega ne bi bila upravičena v primeru neposredne pridobitve storitev. Mehanizem v obravnavanem primeru pa naj bi bil z gospodarskega vidika enak mehanizmu vstopnega posredovanja, tako da naj bi lahko šlo za takšno zlorabo. Poleg tega predložitveno sodišče meni, da ne bi bilo treba šteti, da pri taki ureditvi ne gre za zlorabo, obstaja tveganje, da bo prišlo do številnih posredovanj holdinških družb pri vseh pridobitvah storitev s strani davčnih zavezancev.

26 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, člen 168(a) v povezavi s členom 167 [Direktive o DDV] razlagati tako, da ima upravljavska holdinška družba, ki opravi obdavčljive izstopne transakcije v korist odvisnih družb, pravico, da vstopni davek odbije tudi v zvezi s storitvami, ki jih pridobi od tretjih oseb in jih v zameno za udeležbo pri skupnem dobičku vložijo v ti odvisni družbi, čeprav vstopne storitve niso v neposredni in takojšnji povezavi z lastnimi transakcijami holdinške družbe, ampak z (večinoma) oproščenimi dejavnostmi odvisnih družb, ter se ne odražajo v ceni obdavčljivih transakcij (opravljenih v korist odvisnih družb) in tudi ne spadajo med splošne stroške, ki holdinški družbi nastajajo pri opravljanju lastne ekonomske dejavnosti?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali gre za zlorabo prava v smislu sodne prakse Sodišča [...], če upravljavska holdinška družba ‚posreduje‘ pri pridobitvi storitev odvisnih družb tako, da sama pridobi storitve, za katere odvisni družbi v primeru neposredne pridobitve ne bi imeli pravice do odbitka vstopnega davka, jih v zameno za udeležbo pri njunem dobičku vlagajo v ti odvisni družbi in nato ob sklicevanju na svoj status upravljavskega holdinga uveljavlja pravico do odbitka celotnega vstopnega davka, oziroma ali je mogoče to posredovanje upravičiti z nedavnimi razlogi, čeprav je pravica do odbitka celotnega davka na vstopne storitve na deloma v nasprotju s sistemom in bi privedla do konkurenčne prednosti holdinških družb v primerjavi z enostopenjskimi družbami?“

### ***Predlog za ponovno odprtje ustnega dela postopka***

27 Družba W je po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca z vlogo, ki je bila v sodnem tajništvu Sodišča vložena 12. aprila 2022, predlagala odprtje ustnega dela postopka na podlagi člena 83 Poslovnika Sodišča. Ker je bil ustni del postopka končan po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca, je treba ta predlog razumeti tako, da se nanaša na ponovno odprtje tega dela postopka na podlagi tega člena.

28 V utemeljitev tega predloga družba W v bistvu trdi, da se v sklepnih predlogih, zlasti v točkah od 39 do 43 in od 55 do 62, generalni pravobranilec ni opredelil glede nekaterih elementov, o katerih bi bilo treba opraviti razpravo s strankami, oziroma je zavzel stališče glede nekaterih elementov, ne da bi stranke o njih razpravljale. Te opustitve in to zavzetje stališča naj bi upravičevali izvedbo obravnave.

29 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu s členom 252, drugi odstavek, PDEU dolžnost generalnega pravobranilca, da popolnoma nepristransko in neodvisno javno predstavi obrazložene sklepne predloge o zadevah, pri katerih se v skladu s Statutom Sodišča Evropske unije zahteva njegovo sodelovanje. Sodišča ne zavezujejo niti ti predlogi niti obrazložitev, ki generalnega pravobranilca pripelje do njih (sodba z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicação e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 25 in navedena sodna praksa).

30 Spomniti je treba tudi, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik zadevnim strankam ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca (sodba z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, točka 23 in

navedena sodna praksa). Zato nestrinjanje zainteresirane stranke s sklepnimi predlogi generalnega pravobranilca ne glede na vprašanja, ki jih ta preizkusi v njih, samo po sebi ne more biti razlog, ki bi upravičeval ponovno odprtje ustnega dela postopka (sodbi z dne 25. oktobra 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, točka 24, in z dne 29. novembra 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, točka 27 ter navedena sodna praksa).

31 Družba W želi s trditvami odgovoriti na sklepne predloge generalnega pravobranilca tako, da izpodbija njegove presoje v zvezi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje.

32 Sodišče lahko na podlagi člena 83 svojega Poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu ustnega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke ali zainteresirani subjekti iz člena 23 Statuta Sodišča Evropske unije niso razpravljali.

33 Vendar se vse opustitve in stališča, ki jih izpodbija družba W, nanašajo na elemente, do katerih so se družba W in druge stranke lahko opredelile v pisnem postopku. V sklepnih predlogih generalnega pravobranilca ni bil naveden noben resnično nov element.

34 V obravnavanem primeru Sodišče po opredelitvi generalnega pravobranilca meni, da ima na voljo vse potrebne elemente za odgovor na vprašanja, ki ju je postavilo predložitveno sodišče.

35 Iz tega sledi, da ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

#### *Prvo vprašanje*

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 167 te direktive razlagati tako, da ima holdinška družba, ki opravlja obdavčljive izstopne transakcije v korist odvisnih družb, pravico do odbitka vstopnega davka, obračunanega od storitev, ki jih pridobi od tretjih oseb in jih v zameno za udeležbo pri skupnem dobičku vložijo v te odvisni družbi, če, prvič, vstopne storitve niso v neposredni in takojšnji povezavi z lastnimi transakcijami holdinške družbe, ampak z večinoma oproščenimi dejavnostmi odvisnih družb, drugič, se te storitve ne odražajo v ceni obdavčljivih transakcij, opravljenih v korist odvisnih družb, in tretjič, navedene storitve ne spadajo med splošne stroške, ki holdinški družbi nastajajo pri opravljanju lastne ekonomske dejavnosti.

37 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica do odbitka DDV, kot je določena v členu 167 in naslednjih Direktive o DDV, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Ta pravica se izvršuje takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 24 in navedena sodna praksa).

38 Namen sistema odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 25 in navedena sodna praksa).

39 Vendar iz člena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da morata biti za pridobitev pravice do odbitka izpolnjena dva pogoja. Prvič, zadevna oseba mora biti „davčni zavezanec“ v smislu te direktive. Drugič, davčni zavezanec mora blago oziroma storitve, na katere opira to pravico,

uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčenih transakcij, to vstopno blago pa mora dobaviti oziroma te storitve opraviti drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, točka 23 in navedena sodna praksa).

40 V zvezi s prvim pogojem iz člena 9 Direktive o DDV izhaja, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. V tem členu 9 je poleg tega pojasnjeno, da pojem „ekonomska dejavnost“ zajema vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, zlasti pa izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

41 V skladu z ustaljeno sodno prakso zgolj pridobitev in zgolj imetništvo deležev kot taka nista ekonomska dejavnost v smislu Direktive o DDV, ki bi pridobitelju oziroma imetniku podelila status davčnega zavezanca, ker zgolj pridobitev poslovnih deležev v drugih podjetjih ne pomeni izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Prejem morebitne dividende kot rezultat te udeležbe oziroma dobička po prodaji navedene udeležbe namreč izhaja iz samega lastništva premoženja. Zato holdinška družba, katere edini cilj je pridobitev deležev v drugih družbah, nima statusa davčne zavezanke v smislu člena 9 Direktive o DDV in posledično tudi ne pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 16, in z dne 8. novembra 2018, *C&D Foods Acquisition*, C-502/17, EU:C:2018:888, točka 30).

42 Drugače velja za mešane holdinške družbe, pri katerih poleg udeležbe obstaja še neposredno ali posredno poseganje v upravljanje družb, v katerih so bili deleži pridobljeni. V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč tako poseganje holdinške družbe v upravljanje družb, v katerih je pridobila deleže, pomeni ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, če vključuje opravljanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 te direktive. Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da je pojem „poseganje holdinške družbe v upravljanje svoje odvisne družbe“ treba razumeti tako, da zajema vse transakcije, ki predstavljajo ekonomsko dejavnost v smislu Direktive o DDV in ki jih je holdinška družba izvedla v korist svoje odvisne družbe, med katere spada opravljanje upravnih, finančnih, komercialnih in tehničnih storitev, pri čemer ne gre za izrpen seznam (glej v tem smislu sodbi z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt*, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 20 in 21 ter navedena sodna praksa, in z dne 5. julija 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, točki 31 in 32). Zato je mešana holdinška družba glede odplačnih storitev, ki so predmet DDV in se nanašajo na to poseganje, davčna zavezanca, ki pa ima pravico samo do delnega odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, točka 32 in navedena sodna praksa).

43 V obravnavanem primeru je iz spisa, ki je na voljo Sodišču, razvidno, da dejavnost družbe W ni bila omejena na pridobitev in imetništvo deležev v družbah X in Y, temveč je družba W za plačilo za svoji odvisni družbi opravljala računovodske storitve in storitve upravljanja, ki pomenijo ekonomsko dejavnost v smislu Direktive o DDV. Zato je treba družbo W šteti za davčno zavezanko v smislu člena 9(1) Direktive o DDV in izpolnjuje prvega od dveh pogojev, navedenih v točki 39 te sodbe, za pridobitev pravice do odbitka.

44 V zvezi z drugim od teh pogojev iz besedila člena 168 Direktive o DDV izhaja, da se za pravico do odbitka vstopnega davka zahteva, da se blago in storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij.

45 Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da mora za to, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, naeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obratnega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, predpostavlja,



da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

46 Pravica do odbitka pa se davnemu zavezancu prizna tudi, ?e ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali ve? izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja. Taki stroški imajo namre? neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, to?ka 42 in navedena sodna praksa).

47 V enem ali drugem primeru mora biti strošek vstopnega blaga ali storitev vklju?en v ceno konkretnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih davni zavezanec zagotavlja v okviru svojih ekonomskih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

48 Kadar pa blago ali storitve, ki jih pridobi davni zavezanec, izkazujejo povezavo z oproš?enimi transakcijami ali ne spadajo na podro?je uporabe DDV, ni mogo?e niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (sodba z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, to?ka 29 in navedena sodna praksa).

49 Sodiš?e je poleg tega pojasnilo, da je treba obstoj povezav med transakcijami presojati glede na njihovo objektivno vsebino. Natan?neje, upoštevati je treba vse okoliš?ine zadevnih transakcij in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdav?ljivo dejavnostjo davnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, to?ka 28 in navedena sodna praksa). V tem smislu je bilo razsojeno, da je treba upoštevati dejansko uporabo blaga in storitev, ki jih je pridobil davni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 2020, Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, to?ka 66), in izklju?ni razlog zadevne transakcije, ker je slednjega treba šteti za merilo za dolo?itev objektivne vsebine (sodba z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, to?ka 37 in navedena sodna praksa).

50 V obravnavanem primeru je iz spisa, ki je na voljo Sodiš?u, razvidno, da je družba W pridobila storitve glede izra?unov v zvezi s statiko, storitve na?rtovanja toplotne in zvo?ne izolacije, oskrbe z energijo ter povezave na omrežje, splošne storitve, storitve ureditve in trženja, da bi izpolnila svoje obveznosti v zvezi z vložkoma v svoji odvisni družbi.

51 Da bi družba W lahko odbila DDV, pla?an v zvezi s temi vstopnimi storitvami, mora predložitveno sodiš?e v skladu s sodno prakso, navedeno v to?kah 45 in 46 te sodbe, preveriti, da imajo navedene storitve bodisi neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami te družbe, ki dajejo pravico do odbitka, bodisi, da so del njenih splošnih stroškov in tako sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja.

52 Glede obstoja neposredne in takojšnje povezave z izstopnimi transakcijami družbe W je treba ugotoviti, da družba W vstopnih storitev iz to?ke 50 te sodbe ne uporablja, da bi lahko ponujala izstopne ra?unovodske storitve in storitve upravljanja, ki obsegajo zaposlovanje in odpuš?anje osebja, nakup opreme, pripravo letnih ra?unovodskih izkazov in davnih napovedi ter posredovanje teh napovedi davni upravi. Iz tega sledi, da izdatkov, ki jih je družba W imela za pridobitev vstopnih storitev, ni mogo?e šteti za sestavni del cene njenih obdavčenih izstopnih storitev, ki dajejo pravico do odbitka.

53 Glede vprašanja, ali so vstopne storitve, ki jih je pridobila družba W in so navedene v točki 50 te sodbe, del splošnih stroškov te družbe in tako sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja, ter imajo zato neposredno in takojšnjo povezavo z njeno celotno ekonomsko dejavnostjo, je treba ugotoviti, da so te storitve predmet vložkov družbe W v njeni odvisni družbi X in Y. Kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točki 58 sklepnih predlogov, torej ne gre za izdatke, ki so za družbo W potrebni za pridobitev deležev, ampak za izdatke, ki pomenijo sam predmet vložka družbe W v njeni odvisni družbi. Tak vložek holdinške družbe v njeni odvisni družbi, ne glede na to, ali je v denarju ali naravi, spada v imetništvo deležev, kar – kot je navedeno v točki 41 te sodbe – ni ekonomska dejavnost v smislu Direktive o DDV in zato ne daje pravice do odbitka. Izključni razlog zadevne transakcije je vložek družbe W.

54 Poleg tega, ko se upošteva dejanska uporaba storitev, ki jih je pridobila družba W, je treba opozoriti, da je družba W navedla, da te storitve pomenijo vložek v naravi in da jih mora zato brezplačno prenesti na svoji odvisni družbi, da jih uporabita za svoje transakcije. Dejstvo, da so te storitve namenjene, da jih uporabita odvisni družbi družbe W, dokazuje neposredno povezavo s transakcijami teh odvisnih družb ter potrjuje neobstoj neposredne in takojšnje povezave z ekonomsko dejavnostjo družbe W. Ugotovitve, da so navedene storitve neposredno povezane z dejavnostmi teh odvisnih družb, ne omaje dejstvo, da je družba W te storitve prenesla na svoji odvisni družbi, saj je treba upoštevati dejansko uporabo teh istih storitev.

55 Kot je navedeno v točki 38 te sodbe, je edini namen sistema odbitkov podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanege DDV v okviru njegovih ekonomskih dejavnosti. Sodišče je tako odločilo, da za izdatke, ki niso povezani s obdavčenimi transakcijami, ki jih opravi davčni zavezanec, temveč s transakcijami, ki jih opravi tretja oseba, pravica do odbitka tega davčnega zavezanca ne more biti zagotovljena (glej v tem smislu sodbo z dne 1. oktobra 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, točka 38). Dejstvo, da je bila zadnjenavedena presoja opravljena v okviru zadeve, ki se ni nanašala na holdinško družbo, v nasprotju s trditvami družbe W ni pomembno, ker ta presoja ustreza pravilu, ki se na splošno uporablja za pravico do odbitka. Ker je iz dejanske uporabe storitev, ki jih je pridobila družba W, razvidno, da so neposredno povezane s transakcijami njenih odvisnih družb, ta povezava nasprotuje temu, da se družbi W za te storitve prizna pravica do odbitka.

56 Objektivna vsebina transakcije tako razkriva, da ni neposredne in takojšnje povezave med stroški storitev, ki jih je pridobila družba W, in njeno ekonomsko dejavnostjo. Ti stroški kot splošni stroški niso sestavni del storitev upravljanja in računovodskih storitev družbe W.

57 Te ugotovitve ne more omajati okoliščina, ki jo je navedla družba W, da lahko njeni odvisni družbi vzdržujeta lastne dejavnosti samo zaradi njenih vložkov ter zato potrebujeta njene računovodske storitve in storitve upravljanja. Tudi če so te okoliščine dokazane, namreč ne dokazujejo neposredne in takojšnje povezave med storitvami, ki so predmet teh vložkov, in ekonomsko dejavnostjo družbe W. Cilj pridobitve vstopnih storitev je bil omogočiti vložek, ki ga ni mogoče šteti za transakcijo, katere izključni in neposredni razlog je ekonomska dejavnost družbe W, to je opravljanje računovodskih storitev in storitev upravljanja, ki so predmet DDV, za njeni odvisni družbi.

58 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV v povezavi s členom 167 te direktive razlagati tako, da holdinška družba, ki opravlja obdavčljive izstopne transakcije v korist odvisnih družb, nima pravice do odbitka vstopnega davka, obračunanega od storitev, ki jih pridobi od tretjih oseb in jih v zameno za udeležbo pri skupnem dobičku vložijo v ti odvisni družbi, če, prvič, vstopne storitve niso v neposredni in takojšnji povezavi z lastnimi transakcijami holdinške družbe, ampak z večinoma oproščenimi dejavnostmi odvisnih družb, drugič, se te storitve ne odražajo v ceni obdavčljivih

transakcij, opravljenih v korist odvisnih družb, in tretji?, navedene storitve ne spadajo med splošne stroške, ki holdinški družbi nastajajo pri opravljanju lastne ekonomske dejavnosti.

### *Drugo vprašanje*

59 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni ve? treba odgovoriti.

### **Stroški**

60 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (sedmi senat) razsodilo:

**?len 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s ?lenom 167 te direktive**

**je treba razlagati tako, da**

**holdinška družba, ki opravlja obdav?ljive izstopne transakcije v korist odvisnih družb, nima pravice do odbitka vstopnega davka, obra?unanega od storitev, ki jih pridobi od tretjih oseb in jih v zameno za udeležbo pri skupnem dobi?ku vloži v ti odvisni družbi, ?e, prvi?, vstopne storitve niso v neposredni in takojšnji povezavi z lastnimi transakcijami holdinške družbe, ampak z ve?inoma oproš?enimi dejavnostmi odvisnih družb, drugi?, se te storitve ne odražajo v ceni obdav?ljivih transakcij, opravljenih v korist odvisnih družb, in tretji?, navedene storitve ne spadajo med splošne stroške, ki holdinški družbi nastajajo pri opravljanju lastne ekonomske dejavnosti.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemš?ina.