Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 1. oktobra 2020*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 17(2)(a) – Pravica do odbitka vstopnega davka – Storitve, ki koristijo tudi tretjim osebam – Obstoj neposredne in takojšnje povezave z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca – Obstoj neposredne in takojšnje povezave z eno ali več izstopnimi transakcijami“

V zadevi C-405/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija) z odločbo z dne 26. aprila 2019, ki je na Sodišče prispela 24. maja 2019, v postopku

Vos Aannemingen BVBA

proti

Belgische Staat,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi L. S. Rossi, predsednica senata, J. Malenovský (poročevalec) in F. Biltgen, sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Vos Aannemingen BVBA H. Geinger in F. Vanbiervliet, advocaten,

– za belgijsko vlado J.-C. Halleux in C. Pochet, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274) (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Vos Aannemingen BVBA in Belgische Staat (Belgijska država) v zvezi z odbitnostjo davka na dodano vrednost (DDV), s katerim sta bila obdavčena pridobitev storitev nepremičninskega posredovanja in oglaševanja ter pridobitev administrativnih storitev.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 17(2) in (5) Šeste direktive v različici, ki izhaja iz člena 28f te direktive, določa:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]

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

Ta delež se v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

[…]“

Belgijsko pravo

4 Člen 45(1) Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zakonik o davku na dodano vrednost) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„Vsak davčni zavezanec lahko od davka, ki ga je dolžan plačati, odbije davek na blago, ki mu je bilo dobavljeno, in storitve, ki so bile zanj opravljene, na blago, ki ga je uvozil, ter na dobave blaga znotraj Skupnosti, ki jih je opravil, če jih je uporabil za izvršitev:

1. obdavčene transakcije;

[…]“

5 Člen 1(2) koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kraljevi odlok št. 3 o odbitkih pri uporabi davka na dodano vrednost) z dne 10. decembra 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12. december 1969, str. 12006) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, določa:

„V nobenem primeru ni mogoče odbiti davkov na blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec namenil za zasebno rabo ali za druge namene kot za namene njegove gospodarske dejavnosti.

Če se blago ali storitev deloma nameni za take namene, se davek v tem delu ne odbije. Ta del določi davčni zavezanec pod nadzorom uprave."

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

6 Gospodarska dejavnost družbe Vos Aannemingen je gradnja in prodaja večstanovanjskih stavb. Ker so te stavbe zgrajene na zemljiščih, ki so v lasti tretjih oseb, solastniške deleže na zemljiščih, ki ustrezajo stanovanjem, ki jih prodaja družba Vos Aannemingen, prodajajo sami lastniki zemljišč.

7 Družba Vos Aannemingen krije stroške oglaševanja, administrativne stroške in plačila nepremičninskih posrednikov, nato pa v celoti odbije pripadajoči DDV.

8 Pristojna belgijska uprava je po davčnem nadzoru za obdobje od 1. januarja 1999 do 30. septembra 2001 menila, da sme družba Vos Aannemingen vstopni DDV odbiti le, če se ta nanaša na prodajo zgolj zgradb, ki jih je zgradila. Navedena uprava je tako omejila obseg pravice do odbitka DDV, ki je bila priznana tej družbi, tako da je za znesek vstopnega DDV uporabila ulomek, pri katerem je števec cena zgradbe, imenovalec pa seštevek cene zgradbe in cene zemljišča.

9 Družbi Vos Aannemingen je bil zato vročen plačilni nalog v znesku 92.313,99 EUR iz naslova DDV, h kateremu so bile prištete obresti in globe.

10 Družba Vos Aannemingen je po plačilu zneskov, ki jih je zahtevala davčna uprava, pri čemer si je pridržala vse pravice, vložila ugovor zoper navedeni plačilni nalog in zahtevala vračilo teh zneskov.

11 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, Belgija) je s sodbo z dne 21. marca 2016 ugodilo zahtevku družbe Vos Aannemingen.

12 To sodišče je menilo, da je mogoče ob upoštevanju dejstva, da prodaja zgradbe in zemljišča pomeni eno in isto dobavo, stroške oglaševanja, administrativne stroške in plačila nepremičninskih posrednikov, ki jih je plačala družba Vos Aannemingen, v celoti šteti za splošne stroške njene edine gospodarske dejavnosti, in sicer gradnje in prodaje stanovanj. Navedeno sodišče je tudi menilo, da je treba okoliščino, da so lastniki zadevnih zemljišč lahko pridobili korist od oglaševalskih storitev in storitev, ki so jih opravili nepremičninski zastopniki, upravičeni do plačil, šteti za postransko v primerjavi s potrebami družbe Vos Aannemingen.

13 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo pri hof van beroep te Gent (pritožbeno sodišče v Gentu, Belgija), ki jo je s sodbo z dne 28. novembra 2017 razglasilo za utemeljeno.

14 Navedeno sodišče je najprej navedlo, da ni sporno, da se je DDV, katerega odbitek je davčna uprava delno zavrnila, nanašal tako na prodajo zemljišč, ki so bila v lasti tretjih oseb, kot na prodajo zgradb, ki jih je zgradila družba Vos Aannemingen.

15 Dalje je menilo, da čeprav dejansko obstaja določena povezava med prodajo zgradb in prodajo zemljišč, ta povezava ni neposredna in takojšnja v smislu sodbe z dne 8. februarja 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 V zvezi s tem je isto sodišče menilo, da je bilo v zadevi v glavni stvari pravno mogoče ločeno prodajati zemljišča in zgradbe ter da je imela družba Vos Aannemingen možnost, da lastniku zemljišč zaračuna del stroškov oglaševanja, administrativnih stroškov in plačil nepremičninskih posrednikov.

17 Poleg tega je pritožbeno sodišče menilo, da ni mogoče trditi, da so imeli lastniki zemljišč iz postopka v glavni stvari zgolj „korist“ od tega, da je družba Vos Aannemingen prevzela kritje stroškov in plačil, v smislu sodbe z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488). Poudarilo je, da bi te stroške in ta plačila, ker so nastali pri prodaji zemljišč, načeloma morali kriti navedeni lastniki.

18 Nazadnje je to sodišče menilo, da zadevni stroški in plačila ne spadajo niti v kategorijo splošnih stroškov, ki jih krije družba Vos Aannemingen.

19 Družba Vos Aannemingen je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo pri Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče, Belgija). Zlasti trdi, da lahko davčni zavezanec, kadar se vstopna transakcija objektivno opravi za izvedbo nekaterih ali vseh izstopnih obdavčljivih dejavnosti, odbije celotni vstopni davek, čeprav ima od te transakcije korist tudi tretja oseba, in da bi ta tretja oseba običajno morala prevzeti del izdatka, če je osebna korist tretje osebe v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca postranska.

20 Ker je Hof van Cassatie (kasacijsko sodišče) menilo, da na podlagi sodne prakse Sodišča ni mogoče z gotovostjo ugotoviti, ali je mogoče v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v celoti odbiti vstopni DDV, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 17 [Šeste direktive] razlagati tako, da kadar strošek koristi tudi tretji osebi – tako kot v primeru, ko nosilec projekta pri prodaji stanovanj plača stroške oglaševanja, administrativne stroške in plačilo nepremičninskih posrednikov, ki so v korist tudi lastnikom zemljišča – to ne nasprotuje temu, da je mogoče DDV, obračunan na te stroške, odbiti v celoti, če se ugotovi, da obstaja neposredna in takojšnja povezava med izdatkom in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, ter da je korist za tretjo osebo v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca postranska?

2. Ali to načelo velja tudi takrat, kadar ne gre za splošne stroške, ampak za stroške, ki jih je mogoče pripisati točno določenim izstopnim transakcijam, od katerih se – ali tudi ne – plačuje DDV, kot so prodaja, po eni strani, stanovanj in, po drugi strani, zemljišč?

3. Ali na odgovor na vprašanje o možnosti odbitka DDV na te stroške vpliva okoliščina, da ima davčni zavezanec možnost/pravico, da izdatek delno prevali na tretjo osebo, ki ji izdatek koristi, pa tega ne stori?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

21 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da okoliščina, da izdatki davčnega zavezanca, ki je nosilec nepremičninskega projekta, iz naslova stroškov oglaševanja, administrativnih stroškov in plačil nepremičninskih posrednikov, ki jih je imel pri prodaji stanovanj, koristijo tudi tretji osebi, preprečuje, da bi ta davčni zavezanec lahko od teh izdatkov v celoti odbil vstopni DDV v zvezi s temi izdatki, če na eni strani obstaja neposredna in takojšnja povezava med navedenimi izdatki in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca in je na drugi strani korist za tretjo osebo v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca postranska.

22 Člen 17(2)(a) Šeste direktive davčnim zavezancem dovoljuje, da od davka, ki ga morajo plačati, odbijejo DDV, ki so ga dolžni ali so ga plačali na ozemlju države za blago ali storitve, ki jim jih je dobavil ali jim jih bo dobavil drug davčni zavezanec, dokler se to blago in storitve uporabljajo za namene njihovih obdavčljivih transakcij.

23 V skladu z ustaljeno sodno prakso je pravica do odbitka, določena v tej določbi, temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije, tako da je navedena pravica sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena (glej v tem smislu sodbi z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točka 33, in z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, točka 39).

24 Namen sistema odbitkov, uvedenega s Šesto direktivo, je namreč popolnoma razbremeniti podjetnika bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 3. julija 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, točka 22 in navedena sodna praksa).

25 Da bi se davčnemu zavezancu priznala pravica do odbitka vstopnega DDV in da bi se določil obseg take pravice, je načeloma potrebno, da obstaja neposredna in takojšnja povezava med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je namreč pogojena s tem, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 28, in z dne 24. januarja 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, točka 30 in navedena sodna praksa).

26 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu ravno tako prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več 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 dobavlja ali opravlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29 in navedena sodna praksa).

27 V obravnavanem primeru želi predložitveno sodišče, ki izhaja iz predpostavke, da obstaja neposredna in takojšnja povezava med izdatki iz postopka v glavni stvari in celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, izvedeti, ali okoliščina, da ti izdatki koristijo tudi tretji osebi, preprečuje, da bi ta davčni zavezanec lahko v celoti odbil plačani vstopni DDV v zvezi z navedenimi izdatki.

28 V zvezi s tem, če se dokaže obstoj neposredne in takojšnje povezave med storitvami, opravljenimi davčnemu zavezancu, in njegovo gospodarsko dejavnostjo, okoliščina, da ima od navedenih storitev korist tudi tretja oseba, ne more upravičiti tega, da se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka za te storitve (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 35), vendar le če je korist, ki jo ima tretja oseba od opravljene storitve, v primerjavi s potrebami davčnega zavezanca postranska (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 33 in navedena sodna praksa).

29 Bilo bi namreč v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV, navedenim v točki 24 te sodbe, če bi davčni zavezanec nosil DDV za izdatke, ki so nastali zaradi potreb njegovih obdavčljivih dejavnosti, zgolj zato, ker ima tretja oseba od njih postransko korist (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 36).

30 Poleg tega je treba pojasniti, da mora korist, ki jo ima tretja oseba, da bi jo bilo mogoče opredeliti kot postransko, izhajati iz opravljanja storitev, izvedenih v lastnem interesu davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 33 in navedena sodna praksa).

31 Če se, tako kot v obravnavanem primeru, izkaže, da so izdatki, ki ustrezajo stroškom oglaševanja, administrativnim stroškov in plačilom nepremičninskih posrednikov, nastali v interesu davčnega zavezanca, je korist, ki so jo od teh izdatkov imele tudi tretje osebe, mogoče opredeliti kot postransko glede na sodno prakso, navedeno v prejšnji točki te sodbe.

32 Iz tega sledi, da okoliščina, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, da ima tudi tretja oseba v okviru prodaje zemljišča, katerega lastnica je, korist od storitev, opravljenih za davčnega zavezanca, ne sme povzročiti omejitve obsega pravice do odbitka DDV, ki jo ima ta davčni zavezanec.

33 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da okoliščina, da izdatki davčnega zavezanca, ki je nosilec nepremičninskega projekta, iz naslova stroškov oglaševanja, administrativnih stroškov in plačil nepremičninskih posrednikov, ki jih je imel v okviru prodaje stanovanj, koristijo tudi tretji osebi, ne preprečuje, da lahko ta davčni zavezanec v celoti odbije vstopni DDV v zvezi s temi izdatki, če na eni strani med navedenimi izdatki in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca obstaja neposredna in takojšnja povezava in če je na drugi strani korist, ki jo ima tretja oseba, postranska v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca.

Drugo vprašanje

34 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da okoliščina, da izdatki davčnega zavezanca koristijo tudi tretji osebi, preprečuje, da bi ta davčni zavezanec lahko v celoti odbil vstopni DDV v zvezi s temi izdatki, če ti ne spadajo med splošne stroške davčnega zavezanca, ampak so stroški, ki jih je mogoče pripisati določenim izstopnim transakcijam.

35 Uvodoma je treba opozoriti, da se pravica do odbitka prizna davčnemu zavezancu ne le, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov, povezanih s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, ampak tudi in predvsem, kadar obstaja neposredna in takojšnja povezava med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 60, in z dne 30. maja 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, točka 55).

36 Predložitveno sodišče v besedilu drugega vprašanja izrecno izhaja iz predpostavke, da stroški, povezani z opravljenimi vstopnimi storitvami, niso del splošnih stroškov, temveč jih je mogoče pripisati določenim izstopnim transakcijam, od katerih nekatere opravi davčni zavezanec, druge pa tretja oseba.

37 V zvezi s tem je, kot je bilo opozorjeno v točki 22 te sodbe, iz člena 17(2)(a) Šeste direktive razvidno, da lahko davčni zavezanci od davka, ki ga morajo plačati, odbijejo DDV, ki ga dolgujejo ali so ga plačali na ozemlju države za storitve, ki jim jih je opravil drug davčni zavezanec, le če se te storitve uporabljajo za namene njihovih lastnih obdavčenih transakcij.

38 Zato taka pravica ne more biti zagotovljena za tisti del izdatkov, ki niso povezani s transakcijami, ki jih opravi davčni zavezanec, temveč s transakcijami, ki jih opravi tretja oseba, kot je – kot v postopku v glavni stvari – prodaja zemljišč.

39 Če bi se v obravnavanem primeru izkazalo, da del storitev, zaradi katerih so nastali izdatki iz postopka v glavni stvari, ni bil uporabljen za potrebe transakcij gradnje in prodaje nepremičnin davčnega zavezanca, ampak za potrebe transakcij prodaje zemljišč, ki so jih opravile tretje osebe, bi bila neposredna in takojšnja povezava, ki obstaja med temi storitvami in obdavčenimi transakcijami te družbe, delno prekinjena, zaradi česar ta družba ne bi imela pravice odbiti DDV, s katerim je bil obremenjen ta del izdatkov (glej po analogiji sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 39).

40 Predložitveno sodišče mora, da bi določilo obseg pravice davčnega zavezanca do odbitka, ugotoviti, v kolikšnem obsegu so bile zadevne storitve dejansko opravljene z namenom, da bi davčni zavezanec lahko opravil svoje obdavčene transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 34). Le v tem obsegu se bo namreč štelo, da se vstopni DDV nanaša na storitve, opravljene za davčnega zavezanca, kot to zahteva člen 17(2)(a) Šeste direktive.

41 Za to se je treba opreti na objektivno vsebino storitev, ki jih je pridobil davčni zavezanec, in upoštevati vse okoliščine, v katerih so bile opravljene zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 31, in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, točka 28).

42 V okoliščinah, kakršne so te v sporu o glavni stvari, so zlasti pomembne pogodbe o opravljanju storitev ter ekonomska in poslovna stvarnost, katere upoštevanje je v skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 18. junija 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, točka 61).

43 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da okoliščina, da izdatki davčnega zavezanca koristijo tudi tretji osebi, ne preprečuje, da lahko ta davčni zavezanec v celoti odbije vstopni DDV v zvezi s temi izdatki, če ti ne spadajo med splošne stroške davčnega zavezanca, ampak so stroški, ki se lahko pripišejo določenim izstopnim transakcijam, pod pogojem, da imajo navedeni stroški neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčenimi transakcijami davčnega zavezanca, kar mora predložitveno sodišče presoditi glede na vse okoliščine, v katerih so potekale te transakcije.

Tretje vprašanje

44 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da okoliščina, da ima davčni zavezanec možnost, da del izdatkov, ki so mu nastali, prevali na tretjo osebo, ki ima od njih korist, vpliva na pravico tega davčnega zavezanca do odbitka DDV v zvezi s temi izdatki.

45 Kot je razvidno iz odgovora na drugo vprašanje, zlasti iz točke 43 te sodbe, bi okoliščina, da del izdatkov, ki so nastali davčnemu zavezancu, ni bil namenjen za potrebe njegovih lastnih obdavčenih transakcij, ampak za potrebe transakcije, ki jo je opravila tretja oseba, lahko deloma prekinila neposredno in takojšnjo povezavo, ki mora obstajati med pridobitvijo vstopnih storitev in izstopno transakcijo, kar bi davčnemu zavezancu preprečilo, da bi v celoti odbil s tem povezan DDV.

46 Okoliščina, da ima davčni zavezanec možnost, da na to tretjo osebo prevali del izdatkov, ki so mu nastali zaradi navedenih storitev, je nedvomno pokazatelj v prid ugotovitvi, da se ta del izdatkov ne nanaša na izstopno transakcijo, ki jo je opravil davčni zavezanec, temveč na transakcijo, ki jo je opravila navedena tretja oseba.

47 Vendar ta element sam po sebi ne zadostuje za določitev obsega pravice davčnega zavezanca do odbitka DDV, ker je treba – kot izhaja iz sodne prakse, navedene v točki 41 te sodbe – v okviru uporabe merila neposredne povezave upoštevati vse okoliščine, v katerih so bile opravljene zadevne transakcije, to presojo pa mora opraviti predložitveno sodišče.

48 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da če ima tretja oseba korist od izdatkov, ki so nastali davčnemu zavezancu, je okoliščina, da ima ta možnost prevaliti del tako nastalih izdatkov na to tretjo osebo, eden od elementov, ki jih mora skupaj z vsemi drugimi okoliščinami, v katerih so bile opravljene zadevne transakcije, predložitveno sodišče upoštevati pri določitvi obsega pravice davčnega zavezanca do odbitka DDV.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. **Člen 17(2)(a) 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, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, je treba razlagati tako, da okoliščina, da izdatki davčnega zavezanca, ki je nosilec nepremičninskega projekta, iz naslova stroškov oglaševanja, administrativnih stroškov in plačil nepremičninskih posrednikov, ki jih je imel v okviru prodaje stanovanj, koristijo tudi tretji osebi, ne preprečuje, da lahko ta davčni zavezanec v celoti odbije vstopni davek na dodano vrednost v zvezi s temi izdatki, če na eni strani med navedenimi izdatki in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca obstaja neposredna in takojšnja povezava in če je na drugi strani korist, ki jo ima tretja oseba, postranska v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca.**

2. **Člen 17(2)(a) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da okoliščina, da izdatki davčnega zavezanca koristijo tudi tretji osebi, ni ovira za to, da lahko ta davčni zavezanec v celoti odbije vstopni davek na dodano vrednost v zvezi s temi izdatki, če ti ne spadajo med splošne stroške davčnega zavezanca, ampak pomenijo stroške, ki se lahko pripišejo posameznim izstopnim transakcijam, pod pogojem, da imajo navedeni stroški neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčenimi transakcijami davčnega zavezanca, kar mora predložitveno sodišče presoditi glede na vse okoliščine, v katerih so potekale te transakcije.**

3. **Člen 17(2)(a) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, je treba razlagati tako, da če ima tretja oseba korist od izdatkov, ki so nastali davčnemu zavezancu, je okoliščina, da ima ta možnost prevaliti del tako nastalih izdatkov na to tretjo osebo, eden od elementov, ki jih mora skupaj z vsemi drugimi okoliščinami, v katerih so bile opravljene zadevne transakcije, predložitveno sodišče upoštevati pri določitvi obsega pravice davčnega zavezanca do odbitka davka na dodano vrednost.**

Podpisi