

**Zadeva C-405/19****Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

24. maj 2019

**Predložitveno sodišče:**

Hof van Cassatie (Belgija)

**Datum predložitvene odločbe:**

26. april 2019

**Vlagateljica kasacijske pritožbe:**

Vos Aannemingen BVBA

**Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:**

Belgische Staat

**Predmet postopka v glavni stvari**

Kasacijska pritožba se nanaša na spor med družbo Vos Aannemingen BVBA (v nadaljevanju: vlagateljica kasacijske pritožbe) in davčno upravo (Belgijska država, v nadaljevanju: nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo) v zvezi z možnostjo odbitka DDV na stroške oglaševanja, administrativne stroške in plačila za posredovanje nepremičninskega posrednika. Vložena je zoper sodbo hof van beroep Gent (pritožbeno sodišče v Gentu, Belgija), s katero je bilo ugodeno pritožbi nasprotne stranke v postopku s kasacijsko pritožbo in zgolj delno ugodeno prvotnemu zahtevku vlagateljice kasacijske pritožbe, namreč le kar zadeva vračilo naložene upravne kazni. Na prvi stopnji je bilo vlagateljici kasacijske pritožbe poleg tega priznано vračilo DDV, ki ga je plačala, v znesku 92.313,99 EUR skupaj z obrestmi.

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Predlog na podlagi člena 267 PDEU za sprejetje predhodne odločbe o razlagi člena 17 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje

držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

„1. Ali je treba člena 17 Direktive 77/388/EGS 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 za posredovanje nepremičninskega posrednika, 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 prednost za tretjo osebo v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca postranska?

2. Ali velja to načelo tudi, 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?“

### **Navedene določbe prava Unije**

Člen 17 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (v nadaljevanju: Šesta direktiva (77/388/EGS))

### **Navedene določbe nacionalnega prava**

Člen 149 Grondwet (ustava)

Členi 1319, 1320 in 1322 Burgerlijk Wetboek (civilni zakonik);

Člen 19(1) in (2), člen 1068(1) ter člen 1138, točka 3, Gerechtelijk Wetboek (zakonik o sodiščih);

Člen 45(1) wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zakon z dne 3. julija 1969 o uvedbi zakonika o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: zakon o DDV).

Člen 1(2) Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kraljevi odlok št. 3 z dne 10. decembra 1969 o odbitkih pri uporabi davka na

dodano vrednost) v različici pred spremembo na podlagi Koninklijk Besluit van 24 januari 2015 (kraljevi odlok z dne 24. januarja 2015).

### **Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari**

- 1 Edina gospodarska dejavnost vlagateljice kasacijske pritožbe je gradnja in prodaja večstanovanjskih zgradb. Gradi stanovanja na zemljiščih, ki so v lasti tretjih oseb, in nato ta stanovanja ponuja naprodaj, pri čemer ji nastanejo stroški za oglaševanje in administrativni stroški ter plača plačilo za posredovanje nepremičninskim posrednikom. V listini o prodaji stanovanja vlagateljica kasacijske pritožbe nastopa kot prodajalec zgradbe, medtem ko lastnik zemljišča nastopa kot prodajalec zemljišča.
- 2 Vlagateljica kasacijske pritožbe je v celoti odbila DDV na stroške oglaševanja ter administrativne stroške ter na plačilo za posredovanje nepremičninskega posrednika.
- 3 Po nadzoru je finančna uprava za obdobje od 1. januarja 1999 do 30. septembra 2001 zavzela stališče, da je mogoče DDV odbiti samo, če je povezan s prodajo zgradb, ne pa, če je povezan s prodajo zemljišča. Po mnenju davčne uprave obstaja zgolj pravica do odbitka v višini odstotka, ki se izračuna tako, da se uporabi ulomek, pri katerem je števec cena zgradbe, imenovalcec pa cena zgradbe in cena zemljišča.
- 4 Davčna uprava je izdala plačilni nalog, na podlagi česar je vlagateljica kasacijske pritožbe s pridržkom vseh pravic plačala znesek 92.313,99 EUR iz naslova DDV ter obresti in kazni.
- 5 Nato je vlagateljica kasacijske pritožbe izpodbijala plačilni nalog in zahtevala vračilo zneskov, ki jih je plačala.

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu, Belgija) je s sodbo z dne 21. marca 2016 ugodilo zahtevku vlagateljice kasacijske pritožbe. Rechtbank (sodišče) je v zvezi s tem v bistvu štelo, da prodaja zgradbe in zemljišča pomeni isto dobavo, tako da je mogoče oglaševanje in storitve nepremičninskega posrednika, ki jih je plačala vlagateljica kasacijske pritožbe, v celoti šteti za del splošnih stroškov v okviru njene edine gospodarske dejavnosti. Poleg tega je to rechtbank (sodišče) ugotovilo, da je treba okoliščino, da bi lahko lastnik zemljišča iz stroškov oglaševanja in posredniške provizije pridobil korist, v primerjavi s potrebami vlagateljice kasacijske pritožbe šteti za postransko.

- 6 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo pri hof van beroep Gent (pritožbeno sodišče v Gentu). S sodbo z dne 28. novembra 2017 je bilo pritožbi ugodeno in je bilo prvotnemu zahtevku vlagateljica kasacijske pritožbe ugodeno zgolj delno, namreč le glede naložene upravne kazni.

**Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari**

- 7 Po mnenju vlagateljice kasacijske pritožbe obstaja med stroški za oglaševanje, administrativnimi stroški in plačilom za posredovanje nepremičninskih posrednikov ter izvajanjem njene gospodarske dejavnosti neposredna in takojšnja povezava, tako da je upravičena do celotnega odbitka vstopnega davka.

Meni, da zato pritožbeno sodišče ne bi smelo zavrniti pravice do celotnega odbitka vstopnega davka na te izdatke z obrazložitvijo, da ni mogoče slediti njenim trditvam, da za odbitek DDV zadostuje obstoj neposredne in takojšnje povezave z njenimi obdavčljivimi transakcijami, da pri tem ni upoštevala, da je pravno mogoče ločeno prodati zemljišče in zgradbo, in da čeprav obstaja določena povezava med prodajo zgradb in prodajo zemljišča, pri tem ni šlo za navedeno neposredno in takojšnjo povezavo.

- 8 Vlagateljica kasacijske pritožbe dalje trdi, da lahko davčni zavezanec – kadar se vstopna transakcija objektivno opravi pred eno ali vsemi obdavčljivimi dejavnostmi davčnega zavezanca v poznejši fazi – odbije celotni vstopni davek, čeprav je ta transakcija v korist tretje osebe in bi običajno ta tretja oseba morala prevzeti del izdatkov, če je osebna korist tretje osebe v primerjavi s potrebami podjetja davčnega zavezanca postranska.

Po mnenju vlagateljice kasacijske pritožbe pritožbeno sodišče ni odgovorilo na njeno trditev, da je korist, ki so jo posredno pridobili lastniki zemljišč, v primerjavi s potrebami njenega podjetja postranska, ter da zato to sodišče svoje odločitve tudi ni moglo utemeljiti zgolj z ugotovitvijo, da bi lahko del stroškov prevalila na lastnike zemljišč in da gre za stroške, ki bi jih morali običajno nositi oni sami.

- 9 Vlagateljica kasacijske pritožbe nazadnje trdi, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi storitve deluje kot tak in to storitev uporabi za določene transakcije v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal, tudi če se ne nanaša na splošne, ampak na specifične stroške.

Po njenem mnenju torej pritožbeno sodišče ne bi smelo odbitka celotnega vstopnega davka na zgoraj navedene izdatke zavrniti z utemeljitvijo, da gre za stroške, do katerih je prišlo pri prodaji specifičnih zgradb in zemljišč.

**Kratka predstavitev obrazložitve predloga**

- 10 V skladu s členom 45(1), točka 1, zakona o DDV, s katerim je prenesen člen 17(2) Šeste direktive (77/388/EGS), lahko vsak davčni zavezanec od davka, ki ga je dolžan plačati, odbije davek, obračunan na blago, ki mu je dobavljeno, in storitve, ki so mu opravljene, če to blago in storitve uporablja za opravljanje svojih obdavčljivih transakcij.

- 11 Za to, da je lahko davčni zavezanec upravičen do odbitka vstopnega davka in da je mogoče določiti obseg te pravice, mora v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Evropske unije načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere obstaja pravica do odbitka. Pravica do odbitka DDV na blago in storitve, pridobljene v okviru vstopne transakcije, je priznana le, če so stroški za njihovo pridobitev sestavni del stroškov izstopnih obdavčljivih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (glej med drugim sodbo z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, točka 57).

Vendar ima davčni zavezanec pravico do odbitka tudi – čeprav ne obstaja neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere obstaja pravica do odbitka – če so stroški za zadevne storitve del teh splošnih stroškov in so kot taki vključeni v ceno blaga, ki ga dobavi, ali storitve, ki jih opravi. Med takimi stroški in celoto gospodarskih dejavnosti davčnega zavezanca namreč obstaja neposredna in takojšnja povezava (glej med drugim sodbo z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, točka 58).

- 12 Sodišče se je v sodbi z dne 18. julija 2013, *AES-3C* (C-124/12), sklicevalo na sodbo z dne 16. oktobra 1996, *Fillibeck* (C-258/95), in razsodilo, da je treba Šesto direktivo (77/388/EGS) razlagati tako, da brezplačni prevoz, ki ga delodajalec zagotovi zaposlenim od prebivališča do kraja dela in nazaj, načeloma služi zasebnim potrebam delavcev in zato drugim namenom kot namenom njegove dejavnosti, tako da za DDV, obračunan od teh prevoznih storitev, načeloma ne obstaja pravica do odbitka. Če pa potrebe podjetja glede na nekatere okoliščine – kot je težavna uporaba drugih primernih prevoznih sredstev in spreminjanje kraja dela – narekujejo, da delodajalec prevzame prevoz delavcev, za to storitev ni mogoče šteti, da je opravljena za druge namene, kot so nameni dejavnosti podjetja, in je DDV, obračunan od prevoznih storitev, mogoče odbiti (točka 29). Sodišče je dalje opozorilo, da je treba dejstvo, da ima lahko osebje korist od storitve, ki jo ponuja delodajalec in ki se opravlja v interesu podjetja, obravnavati kot postransko v primerjavi s potrebami podjetja (točka 33).
- 13 Sodišče je v sodbi z dne 14. septembra 2017, *Iberdrola* (C-132/16), odločilo, da je treba člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki se ujema s členom 17(2)(a) Šeste direktive (77/388/EGS), razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost za opravljeno storitev gradnje ali prenove nepremičnine, ki je v lasti tretje osebe, če je ta brezplačno deležna rezultata teh storitev, te storitve pa uporabljata tako ta davčni zavezanec kot ta tretja oseba v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, če te storitve ne presegajo tega, kar je nujno za to, da lahko navedeni davčni zavezanec izvede obdavčene izstopne transakcije, in če so stroški storitve vključeni v ceno teh transakcij.
- 14 Po mnenju predložitvenega sodišča se te sodbe sicer nanašajo tudi na položaje, v katerih tretja oseba pridobi korist od vstopne storitve, vendar ne omogočajo, da bi se z gotovostjo ugotovilo, ali je pravno stališče vlagateljice kasacijske pritožbe

pravilno in ali je torej mogoče v položaju, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v celoti odbiti DDV na stroške oglaševanja, administrativne stroškov in plačila za posredovanje nepremičninskega posrednika, ki so bili plačani v zvezi s prodajo stanovanj, čeprav ti izdatki koristijo tudi lastnikom zemljišč in jih je bilo mogoče delno zaračunati njim, če se ugotovi, da je korist za slednje v primerjavi s potrebami podjetja vlagateljice kasacijske pritožbe postranska.

- 15 Zato predložitveno sodišče meni, da je treba Sodišču predložiti zgoraj navedena vprašanja za predhodno odločanje.

DELOVNI DOKUMENT