

Za?asna izdaja

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 18. oktobra 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 168 in 173 – Odbitek vstopnega davka – Transakcije najemnega nakupa vozil – Blago in storitve, uporabljeni tako za obdav?ljive kot za oproš?ene transakcije – Nastanek in obseg pravice do odbitka – Odbitni delež“

V zadevi C?153/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodiš?e Združenega kraljestva) z odlo?bo z dne 22. marca 2017, ki je prispela na Sodiš?e 27. marca 2017, v postopku

Commisioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi E Regan, predsednik petega senata v funkciji predsednika šestega senata, C. G. Ferlund (poro?evalec), in S. Rodin, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 8. februarja 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Volkswagen Financial Services (UK) Ltd N. Shaw, QC, in M. Jones, barrister, po pooblastilu A. Brown, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brandon, agent, skupaj z O. Thomasem, QC, in A. Mannion, barrister,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 3. maja 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 168 in 173 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 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo, v nadaljevanju: finančna uprava) in družbo Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (v nadaljevanju: družba VWFS), v zvezi z metodologijo, ki se uporablja za ugotavljanje dela – katerega vračilo je mogoče zahtevati – vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki ga plača ta družba v okviru dela svoje dejavnosti, ki se nanaša na ponujanje storitev najemnega nakupa motornih vozil.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(2), prvi in drugi pododstavek, Direktive o DDV določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

4 Člen 135(1)(b) te direktive določa, da države članice oprostito „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri“.

5 Člen 168 navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni 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 in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

(b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18(a) in 27;

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

6 Člen 173 iste direktive določa:

„1. Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni delež se določi v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

2. Države članice lahko sprejmejo naslednje ukrepe:

- (a) dovolijo, da davčni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;
- (b) zahtevajo, da davčni zavezanec doloži delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- (c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;
- (d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka odstavka 1 opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za vse transakcije iz omenjenega pododstavka;
- (e) določijo, da kadar je DDV, za katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka, neznaten, da se šteje, kakor da ga ni.“

Pravo Združenega kraljestva

7 Določbe Direktive o DDV v zvezi z odbitkom vstopnega DDV so bile v pravo Združenega kraljestva prenesene s členom 26 Value Added Tax Act 1994 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1994) ter členoma 101 in 102 Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1995). Člen 101(2)(d) te uredbe določa običajno metodo za določitev pravice do odbitka.

8 Odstopanje od te običajne metode določa člen 102 navedene uredbe, na podlagi katerega lahko finančna uprava sprejme posebno metodo za določitev odbitnega deleža vstopnega DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 VWFS je finančna družba v stoddotni lasti družbe Volkswagen Financial Services AG in je del skupine Volkswagen AG. Ta skupina proizvaja in prodaja motorna vozila različnih znamk, kot so Volkswagen, Audi in Škoda.

10 Različne vrste financiranja, ki ga ponuja družba VWFS, so namenjene le za pridobitev vozil znamk navedene skupine. Poleg ponujanja financiranja ta družba prispeva k trženju vozil teh znamk z usposabljanjem prodajnega osebja distributerjev. Vendar se stroški, povezani s tem prispevkom, običajno amortizirajo čez celoten operativni proračun družbe VWFS in se ne zaračunavajo drugim podjetjem v skupini, ki sicer prav so del iste skupine družb, z družbo VWFS niso vključena v sistem obračunavanja DDV kot skupina.

11 Dejavnosti družbe VWFS so razdeljene na več področij, med drugim tudi področje maloprodaje. Na tem področju ta družba ponuja tri vrste proizvodov, tako poklicnim uporabnikom kot posameznikom, med drugim tudi najemni nakup motornih vozil. Kadar družba VWFS sklene pogodbo o najemnem nakupu, kupi vozilo od distributerja in ga da na voljo stranki, ta pogodba pa določa, da se lastništvo vozila prenese na stranko šele, ko so plačani vsi obroki, ki jih je treba poravnati v skladu s pogodbenimi pogoji.

12 V skladu z zakonodajo, ki se uporablja v Združenem kraljestvu, se družba VWFS pri sklepanju take pogodbe šteje za dobavitelja vozila, na katerega se nanaša navedena pogodba, ki mora med drugim vsebovati pogoj, da je to vozilo zadovoljive kakovosti. Tako storitev, ki jo ponuja ta družba, ni omejena na dajanje kredita, ampak vključuje pomoč v zvezi s samim vozilom, kot je

obravnavanje pritožb, ki se nanašajo na njegovo kakovost.

13 V skladu s tako pogodbo o najemnem nakupu cena, plačana družbi VWFS za pridobitev vozila, ustreza ceni, ki jo družba VWFS plača distributerju, brez marže. Nasprotno pa v okviru določitve obrestne mere v zvezi z delom „financiranje“ transakcije družba VWFS k lastnim stroškom financiranja doda režijske stroške, maržo in vračunane stroške za slabe terjatve. Tako je po sistemu knjigovodstva, ki ga za to vrsto transakcij uporablja družba VWFS, del vračila, ki ustreza obrestim, vključen v promet, del, ki ustreza vračilu nakupne cene vozila, pa ne.

14 Stranki soglašata, da pogodba o najemnem nakupu, prav je ena trgovinska transakcija, v skladu s pravom Združenega kraljestva o DDV zajema več ločenih storitev, vključno z, po eni strani, obdavčljivo transakcijo dobave vozila in, po drugi strani, oproščeno transakcijo dajanja kredita.

15 En del vstopnega DDV v zvezi s celotno dejavnostjo družbe VWFS se nanaša izključno na bodisi obdavčljive transakcije bodisi oproščene transakcije, drugi del pa na transakcije, ki spadajo v oba tipa transakcij. Ta zadnji navedeni DDV je v Združenem kraljestvu opredeljen kot „preostali“. Konkretno gre pri tem za režijske stroške tekočega upravljanja, kot so usposabljanje in zaposlovanje osebja, hrana in pijača, vzdrževanje in izboljšanje IT-infrastrukture, pa tudi za tiste, ki se nanašajo na prostore in pisarniške potrebšrine. Glede na to, da ima družba VWFS status trgovca, ki je delno oproščen DDV, se stališči strank razlikujeta glede vprašanja, v kolikšnem obsegu je družba VWFS upravičena do odbitka tega preostalega DDV.

16 Družba VWFS se je za določitev zneska vstopnega davka, ki bi ga lahko odbila, z davčno upravo dogovorila za „posebno metodo delne oprostitve“. Po tej metodi se odbije vstopni davek na stroške, nastale le za izvedbo obdavčljivih transakcij, medtem ko davka na stroške, nastale samo za izvedbo oproščenih transakcij, ni mogoče odbiti.

17 Družba VWFS je 2. februarja 2007 pisala davčni upravi, da bi ji predlagala, da se v okviru te posebne metode preostali vstopni DDV razdeli po področjih dejavnosti, zlasti glede na promet vsakega področja, ki pa bi bil izračunan brez upoštevanja vrednosti vozil, prodanih v okviru pogodb o najemnem nakupu. Nato naj bi se uporabila posebna metoda za količinsko opredelitev preostalega odbitnega DDV za vsako področje.

18 Spor med finančno upravo in družbo VWFS se nanaša na vprašanje, v kolikšni meri je treba za preostali DDV, ki se tako pripiše področju maloprodaje, po taki posebni metodi šteti, da ga je družba VWFS „uporabila ali bo uporabila“ za izvedbo obdavčljivih transakcij na tem področju.

19 V zvezi s tem družba VWFS predlaga, da se upošteva razmerje med številom obdavčljivih transakcij in skupnim številom transakcij na tem področju. V skladu z njeno metodo bi bilo treba transakcijo najemnega nakupa obravnavati kot dve ločeni transakciji, eno obdavčljivo in drugo oproščeno, in število transakcij ne bi ustrezalo številu pogodb, temveč plačil, običajno mesečnih, izvedenih na podlagi teh pogodb.

20 Finančna uprava pa meni, da mora biti vsak znesek preostalega DDV, ki se pripiše pogodbam o najemnem nakupu, razdeljen na obdavčljive in oproščene transakcije glede na vrednost teh transakcij, razen prvotne vrednosti vozila pri njegovi dobavi. Glede na to, da bi bilo treba vrednost transakcije najemnega nakupa tako v veliki meri pripisati odobritvi financiranja, ki je storitev, oproščena davka, naj bi bil vračljiv le tisti del preostalega DDV, ki se nanaša na vrednost ostalih obdavčljivih transakcij, izvedenih v okviru teh pogodb, kot so stroški predčasnega odplačila in nadomestilo za nakupno opcijo.

21 Finančna uprava je 16. junija 2008 izdala odločbo o odmeri davka iz naslova DDV, ki bi ga

morala plažati družba VWFS na podlagi svoje razlage pravice do odbitka. Nato je finančna uprava 30. septembra 2008 izdala odložbo o doložitvi osnove za odmero.

22 Družba VWFS je zoper to odmerno odložbo vložila tožbo pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (sodišče prve stopnje (oddelek za davžne spore), Združeno kraljestvo), ki je njeni tožbi ugodilo s sodbo z dne 18. avgusta 2011.

23 Finančna uprava se je pritožila pri Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje sodišče (oddelek za davžne in gospodarske spore), Združeno kraljestvo). To sodišče je 12. novembra 2012 izdalo sodbo, s katero je tej pritožbi ugodilo.

24 Družba VWFS se je pritožila pri Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo), ki je pritožbi ugodilo s sodbo z dne 28. julija 2015.

25 Predložitveno sodišče, Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva), je 23. decembra 2015 finančni upravi dovolilo vložitev pritožbe in jo je obravnavalo 3. novembra 2016.

26 V teh okoliščinah je Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva) prekinilo odložanje in Sodišču v predhodno odložanje predložilo ta vprašanja:

„1. Že so bili režijski stroški, pripisani transakcijam najemnega nakupa (ki so sestavljene iz storitev financiranja, oproščenih davka, in obdavčljivih dobav avtomobilov), vključeni le v ceno storitev financiranja, ki so oproščene davka in jih opravi davčni zavezanec, ali ima ta pravico do odbitka vsega ali dela vstopnega davka na te stroške?

2. Kakšna je pravilna razlaga tožke 31 sodbe z dne 8. junija 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), in zlasti navedbe, da so režijski stroški ‚del režijskih stroškov davčnega zavezanca in so kot taki sestavni del cene proizvodov podjetja‘?

Zlasti:

a) Ali je treba ta odlomek razlagati tako, da mora država članica vedno pripisati nekaj vstopnega davka vsaki dobavi v skladu z ukrepom, sprejetim na podlagi člena 173(2)(c) Direktive o DDV?

b) Ali to velja, tudi že so dejanske okoliščine take, da režijski stroški niso vključeni v ceno obdavčljivih dobav, ki jih opravi podjetje?

3. Ali dejstvo, da so bili režijski stroški dejansko – vsaj deloma – uporabljeni pri opravljanju obdavčljivih dobav avtomobilov,

a) pomeni, da mora biti odbiten vsaj določen delež vstopnega davka na te stroške;

b) Ali to velja, tudi že so dejanske okoliščine take, da režijski stroški niso vključeni v ceno obdavčljivih dobav avtomobilov?

4. Ali je naeloma lahko zakonito, da se ne upoštevajo obdavčljive dobave avtomobilov (ali njihova vrednost), da bi se uporabila posebna metoda na podlagi člena 173(2)(c) Direktive o DDV?“

Vprašanja za predhodno odložanje

27 S štirimi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba člen 168 in člen 173(2)(c) Direktive o DDV razlagati tako, po eni strani, da tudi če se režijski stroški za storitve najemnega nakupa premijin, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne odražajo v znesku, ki ga dolguje stranka iz naslova dobave zadevnega blaga, ki je obdavčljivi del transakcije, ampak v znesku obresti, dolgovanih iz naslova dela transakcije „financiranje“, ki je njen oproščeni del, je treba te režijske stroške za namene DDV vseeno obravnavati kot sestavni del cene te dobave, in po drugi strani, da lahko države članice uporabijo metodo razdelitve, pri kateri se ne upošteva začetna vrednost zadevnega blaga ob njegovi dobavi.

Uvodne ugotovitve

28 Najprej je treba ugotoviti, ali je treba z vidika DDV različne transakcije v zvezi s storitvami najemnega nakupa, kakršne so te v postopku v glavni stvari, torej odobritve financiranja in dobave vozil, obravnavati kot ločene transakcije, ki se obdavčijo ločeno, ali kot enotne kompleksne transakcije, sestavljene iz več elementov.

29 Tako iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija za namene DDV povzroči nastanek dveh ali več ločenih storitev ali ene enotne storitve (sodba z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, točka 21 in navedena sodna praksa).

30 Sodišče je presodilo tudi, da po eni strani iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV izhaja, da je treba vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in neodvisno, ter da se po drugi strani transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. Šteti je treba, da gre za enotno storitev, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi za svojo stranko, tako tesno povezanih, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (glej v tem smislu sklep z dne 14. aprila 2016, Gabarel, C-555/15, neobjavljen, EU:C:2016:272, točka 44, in sodbo z dne 4. oktobra 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, točki 37 in 38 ter navedena sodna praksa).

31 Poleg tega gre za enotno storitev, če je treba enega ali več elementov šteti za glavno storitev, medtem ko je treba druge elemente obravnavati kot eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Zlasti je treba storitev šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 8. januarja 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, točka 23 in navedena sodna praksa).

32 V okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, je v pristojnosti nacionalnih sodišč, da ugotovijo, ali gre v posameznem primeru za tak primer, in v tem pogledu dokončno presodijo vsa dejstva (sodba z dne 10. marca 2011, Bog in drugi, C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 55 in navedena sodna praksa).

33 Tako mora nacionalno sodišče za ugotovitev, ali komercialna transakcija z vidika DDV obsega več neodvisnih storitev ali eno enotno storitev, preučiti značilnosti zadevne transakcije ob upoštevanju gospodarskega cilja te transakcije in interesov njenih prejemnikov (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2016, Stock'94, C-208/15, EU:C:2016:936, točki 28 in 29 ter navedena sodna praksa).

34 V tej zadevi predložitveno sodišče meni, da je vsaka pogodba o najemnem nakupu avtomobila sestavljena iz več ločenih storitev, namreč, po eni strani dobave vozila in po drugi

strani dajanja kredita. Glede tega je treba ugotoviti, da niti iz predložitvenih odločb niti iz stališč, ki so bila predložena Sodišču, ni razvidno, da ta opredelitev ni bila opravljena v skladu z zgoraj navedenimi merili.

35 Zlasti, kot je zatrjevala vlada Združenega kraljestva, je razvidno, da je taka razčlenitev transakcije najemnega nakupa združljiva s sodno prakso Sodišča, v skladu s katero – čeprav se oprostitve iz člena 135 Direktive o DDV razlagajo ozko – pa se ob neobstoju natančnejše določitve identitete kreditodajalca ali kreditojemalca izraz „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti“ v smislu odstavka 1(b) tega člena ne more nanašati le na posojila in kredite bank in finančnih institucij.

36 Zato se odloženo plačilo nabavne cene blaga proti plačilu obresti lahko šteje za dajanje kredita, ki je v skladu s to določbo oproščena transakcija, pod pogojem da plačilo obresti ni del protidajatve, prejete za dobavo blaga ali storitev, ampak plačilo tega kredita (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C/281/91, EU:C:1993:855, točki 12, 13 in 19).

Metoda za izračun odbitnega deleža DDV

37 Za odgovor na postavljena vprašanja, kot so bila preoblikovana v točki 27 te sodbe, je treba spomniti na sodno prakso Sodišča v zvezi z nastankom in obsegom pravice do odbitka DDV.

38 Sodišče je že razsodilo, da iz člena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da ima davčni zavezanec na celoma pravico do odbitka vstopnega DDV, če je dokazano, da blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporablja za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, in če to vstopno blago ali storitve dobavi drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden, C/267/15, EU:C:2016:466, točki 34 in 35).

39 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ta pravica davčnih zavezancev pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Evropske unije, tako da je navedena pravica sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena (glej v tem smislu sodbo z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden, C/267/15, EU:C:2016:466, točki 30 in 31 ter navedena sodna praksa).

40 Namen ureditve odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede davčnega bremena vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden, C/267/15, EU:C:2016:466, točka 32).

41 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča tudi izhaja, da mora neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, na celoma obstajati zato, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega davka in da se določi obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV, obračunane na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, pri katerih je DDV odbiten (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C/132/16, EU:C:2017:683, točka 28 in navedena sodna praksa).

42 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu ravno tako prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih režijskih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in

takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29 in navedena sodna praksa).

43 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da imajo režijski stroški v postopku v glavni stvari neposredno in takojšnjo povezavo z vsemi dejavnostmi družbe VWFS, in ne le z nekaterimi. V zvezi s tem dejstvo, da naj bi družba VWFS odločila, da teh stroškov ne vključi v ceno obdavčljivih transakcij, ampak samo v ceno oproščenih transakcij, ne more imeti nobenega vpliva na tako dejansko ugotovitev.

44 Ker so ti režijski stroški vsaj v določenem obsegu dejansko nastali za namene dobave vozil, ki so obdavčena transakcija, so omenjeni stroški kot taki sestavni del cene teh transakcij. Zato se pravica do odbitka DDV pridobi natančno v skladu z ugotovitvami iz točk od 38 do 42 te sodbe.

45 V zvezi z dejstvom, da se režijski stroški v postopku v glavni stvari ne odražajo očitno v ceni obdavčenih transakcij dobave vozil, je treba spomniti, da rezultat teh gospodarskih transakcij ni upošteven z vidika pravice do odbitka, če je dejavnost sama obdavčena z DDV (sodba z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, točka 40 in navedena sodna praksa).

46 Tako kot je namreč Sodišče že presodilo, je treba zagotavljati pravico do odbitka DDV, ne da bi bila ta pravica pogojena z merilom, ki se zlasti nanaša na rezultat ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca, v skladu z določbami člena 9(1) Direktive o DDV, na podlagi katerih je davčni zavezanec „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“ (sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 44).

47 Vendar je obseg te pravice do odbitka različen glede na nameravano uporabo zadevnega blaga in storitev. Medtem ko so namreč davčni zavezanci za blago in storitve, katerih uporaba je izključno namenjena izvedbi obdavčljivih transakcij, upravičeni odbiti ves davek, ki so ga morali plačati za svoj nakup ali dobavo, pa glede blaga in storitev za mešano uporabo iz člena 173(1) Direktive o DDV izhaja, da je pravica do odbitka omejena samo na delež DDV, ki je sorazmeren znesku transakcij, pri katerih je DDV odbiten in ki so bile izvedene s tem blagom ali storitvami (glej v tem smislu sodbo z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, točka 25).

48 Ker se v obravnavani zadevi režijski stroški na področju maloprodaje za družbo VWFS nanašajo na blago in storitve, ki se uporabljajo tako za transakcije, ki dajo pravico do odbitka, kot za transakcije, ki ne dajo pravice do odbitka, je treba odbitni delež ugotoviti v skladu z ustreznimi določbami te direktive.

49 Na splošno se v skladu s členom 173(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV odbitni delež določi v skladu s členoma 174 in 175 te direktive za vse transakcije, ki jih davčni zavezanec izvede, s sklicevanjem na promet.

50 Vendar pa v skladu s členom 173(2)(c) te direktive države članice lahko dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev.

51 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko države članice zaradi te določbe za določeno transakcijo uporabijo drugo metodo razdelitve ali razdelitveni ključ, ki ni metoda na podlagi prometa, če ta metoda zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža vstopnega DDV kot določitev, ki je rezultat uporabe metode na podlagi prometa (sodba z dne 8. decembra 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, točka 24).

52 Tako mora vsaka država članica, ki se odloži, da bo dovolila ali zahtevala, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, poskrbeti, da na njih izražena pravice do odbitka omogočajo, da se kar najbolj natančno doloži delež DDV, ki se nanaša na transakcije, ki dajo pravico do odbitka. Načelo nevtralnosti, ki je sestavni del skupnega sistema DDV, namreč zahteva, da na njih izražena odbitka objektivno odražajo dejanski del stroškov za pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo, ki se lahko pripiše transakcijam, ki dajejo pravico do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 10. julija 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, točki 30 in 31).

53 Vendar je Sodišče v zvezi s tem pojasnilo, da ni nujno, da bi bila izbrana metoda najnatanjša, ampak da, tako kot izhaja iz točke 51 te sodbe, zagotavlja natanjši rezultat od rezultata, ki bi izhajal iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa (glej s tem v zvezi sodbo z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, točka 33).

54 Res je, da je Sodišče v točki 33 sodbe z dne 10. julija 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), v zvezi z bančno institucijo, ki opravlja transakcije lizinga za avtomobilski sektor, presodilo, da čeprav lahko banka za izvedbo takih transakcij potrebuje uporabo določenega blaga ali storitve za mešano uporabo, kot so zgradbe, poraba elektrike ali nekatere medsektorske storitve, je ta uporaba največkrat predvsem posledica financiranja in upravljanja pogodb, ki jih lizingodajalec sklepa s svojimi strankami, ne pa dajanja vozil na razpolago, kar pa mora preveriti nacionalno sodišče.

55 V teh posebnih okoliščinah je Sodišče v točki 34 te sodbe presodilo, da se z izražunom pravice do odbitka z uporabo metode na podlagi prometa, pri kateri se upoštevajo obroki lizinga, ki jih stranke plačujejo za nadomestilo uporabe vozil, doloži odbitni delež vstopnega DDV, ki je manj natančen kot izražun z uporabo metode, ki temelji le na obrokih lizinga, ki ustrezajo obrestim kot nadomestilo za stroške financiranja in upravljanja pogodb dajalca lizinga, saj ti nalogi povzročita pretežni del uporabe blaga in storitev za mešano uporabo za uresnitev transakcij lizinga v avtomobilskem sektorju.

56 Vendar iz utemeljitev Sodišča v zvezi z zadevnimi transakcijami lizinga v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 10. julija 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), ni mogoče sklepati, da člen 173(2)(c) Direktive o DDV državam članicam na splošno omogoča, da za vse vrste podobnih transakcij za avtomobilski sektor, kot so v postopku v glavni stvari transakcije najemnega nakupa, uporabljajo metodo razčlenitve, pri kateri se ne upošteva vrednost vozila pri njegovi dobavi.

57 Natančneje, glede na temeljni značaj pravice do odbitka, na katero je opozorjeno v točki 39 te sodbe, kadar se pri na njih izražena odbitka ne upošteva dejanska in nezanemarljiva uporaba dela režijskih stroškov za transakcije, ki omogočajo pravico do odbitka, za take na njihine ni mogoče šteti, da objektivno odražajo dejanski del stroškov za pridobitev blaga in storitev za mešano uporabo, ki se lahko pripiše tem transakcijam. Zato ti na njihine ne morejo zagotoviti natančnejše razdelitve od tiste, ki bi izhajala iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

58 Tako je v obravnavanem primeru v zvezi z metodo za izražun odbitnega deleža DDV, ki jo uporablja finančna uprava, nacionalno sodišče pristojno, da preveri, ali se pri tej metodi upošteva dejanska in nezanemarljiva uporaba dela režijskih stroškov za transakcije, ki omogočajo pravico do odbitka.

59 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na predložena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 168 in člen 173(2)(c) Direktive o DDV razlagati tako, po eni strani, da tudi če se režijski

stroški transakcij najemnega nakupa premij, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne odražajo v znesku, ki ga stranka dolguje iz naslova dobave zadevnega blaga, ki je obdavčljivi del transakcije, ampak v znesku obresti, dolgovanih iz naslova dela transakcije „financiranje“, ki je njen oproščeni del, je treba te režijske stroške za namene DDV vseeno obravnavati kot sestavni del cene te dobave, in po drugi strani, da države članice ne morejo uporabiti metode razdelitve, pri kateri se ne upošteva začetna vrednost zadevnega blaga ob njegovi dobavi, če se s to metodo ne more zagotoviti natančnejša razdelitev od te, ki bi izhajala iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

Stroški

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

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

Člen 168 in člen 173(2)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, po eni strani, da tudi če se režijski stroški transakcij najemnega nakupa premij, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne odražajo v znesku, ki ga stranka dolguje iz naslova dobave zadevnega blaga, ki je obdavčljivi del transakcije, ampak v znesku obresti, dolgovanih iz naslova dela transakcije „financiranje“, ki je njen oproščeni del, je treba te režijske stroške za namene davka na dodano vrednost (DDV) vseeno obravnavati kot sestavni del cene te dobave, in po drugi strani, da države članice ne morejo uporabiti metode razdelitve, pri kateri se ne upošteva začetna vrednost zadevnega blaga ob njegovi dobavi, če se s to metodo ne more zagotoviti natančnejša razdelitev od te, ki bi izhajala iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.