

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 21. februarja 2013(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2)(a) – Pravica do odbitka vstopnega davka – Nujnost obstoja neposredne in takojšnje povezave med vstopno in izstopno obdavčljivo transakcijo – Merilo za določitev te povezave – Odvetniške storitve, opravljene v okviru kazenskega postopka v zvezi z osebno odgovornostjo za korupcijo, začetega proti osebi, ki je poslovodja in največji lastnik družbe z omejeno odgovornostjo“

V zadevi C-104/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 22. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 29. februarja 2012, v postopku

Finanzamt Köln-Nord

proti

Wolframu Beckerju,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, sodnik, M. Berger, sodnica, A. Borg Barthet, E. Levits in J.-J. Kasel (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo B.-R. Killmann in C. Soulay, agenta,

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

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17(2)(a) in 22(3)(b) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnihi davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 352, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Köln-Nord (v nadaljevanju:

Finanzamt) in W. Beckerjem glede pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je W. Becker plačal na honorarje odvetnika za storitve v kazenskem postopku, v katerem je bil udeležen kot poslovodja in največji lastnik družbe z omejeno odgovornostjo.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 17(2)(a) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz njenega člena 28f, določa:

„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.“

4 Člen 18(1)(a) Šeste direktive določa:

„Za uveljavljanje svoje pravice do odbitka mora davčni zavezanec:

(a) za odbitke po členu 17(2)(a) imeti račun, sestavljen v skladu s členom 22(3).“

5 V skladu s členom 22(3)(b), peta alineja, Šeste direktive v različici, kot izhaja iz njenega člena 28h, morajo za namene DDV račun, ki se izstavlja v skladu s to direktivo, vsebovati polno ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega naročnika.

Nemško pravo

6 V skladu s členom 15(1), prvi stavek, točka 1, zakona o prometnem davku iz leta 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, str. 386, v nadaljevanju: UStG) lahko podjetnik kot vstopni davek odbije davek, ki ga je po zakonu dolžan plačati za storitve, ki jih je drug podjetnik opravil za njegovo podjetje.

7 V skladu s členom 15(2), prvi stavek, točka 1, UStG odbitek vstopnega davka ni dovoljen za storitve, ki jih podjetnik uveljavlja za izvajanje oproščenih transakcij.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

8 W. Becker je bil v času dejanskega stanja zadeve v glavni stvari samostojni podjetnik in večinski lastnik družbe z omejeno odgovornostjo A-GmbH (v nadaljevanju: A) s sedežem v Nemčiji. W. Becker in X sta bila poslovodji družbe A, katere dejavnost je bila opravljanje odplačnih gradbenih storitev, ki so predmet DDV. P, prokurist družbe A, je kasneje postal tudi njen poslovodja.

9 W. Becker in družba A sta bila povezana s sporazumom o davčni integraciji v smislu UStG. Zato sta bila obravnavana kot en davčni zavezanec, pri čemer je bil W. Becker – kot tako imenovani „nosilec integracije“ – zavezan za plačilo davka skupine podjetij, sestavljene iz njegovega samostojnega podjetja in družbe A.

10 Državno tožilstvo je po tem, ko je družba A za plačilo izvedla obdavčljiva dela, za izvedbo katerih je bila izbrana na javnem razpisu, začelo kazenski preiskovalni postopek proti W. Beckerju in P. Družba A je bila namreč osumljena, da se je pred zaključkom javnega naročila okoristila z zaupnimi informacijami o ponudbah konkurenčnih družb in da je zato lahko dala najugodnejšo

ponudbo. Za pridobitev teh informacij naj bi opravila plačila, ki jih je mogoče na podlagi kazenskega prava opredeliti kot korupcijo ali sodelovanje pri kaznivem dejanju, kar zadeva W. Beckerja in P, in kot jemanje podkupnine, kar zadeva prejemnika plačila.

11 Kazenska postopka zoper W. Beckerja in P sta bila na podlagi določb nemškega zakona o kazenskem postopku ustavljena zaradi plačila denarnih zneskov.

12 V okviru kazenskega preiskovalnega postopka sta imela W. Becker in P vsak svojega odvetnika. Vendar je v skladu s pogodbami o plačilu honorarja navedenih odvetnikov W. Beckerja kot obdolženca in družbo A zastopal odvetnik W. Beckerja, P kot obdolženca in družbo A pa odvetnik, ki je zastopal P. Obe pogodbi sta bili s strani naročnikov podpisani in ožigosani samo v imenu družbe A, ki jo kot poslovodji zastopata W. Becker in P.

13 Odvetnika sta družbi A izdala račune. W. Becker je – kot nosilec integracije za družbo A – v spornem letu 2005 od zneskov računov obeh odvetnikov odbil DDV, naveden na teh računih.

14 Finanzamt je, kot je razvidno iz spisa, predloženega sodišču, menil, da zadevnega DDV ni bilo mogoče odbiti, zato je W. Beckerju izdal odločbo o odmeri DDV. Ker je bila pritožba, ki jo je W. Becker vložil pri Finanzamt, zavrnjena, je ta vložil tožbo pri Finanzgericht Köln, ki je tožbo odobrilo.

15 Bundesfinanzhof, pri katerem je Finanzamt vložil zahtevo za revizijo, v predložitveni odločbi opozarja, da je v skladu s sodno prakso Sodišča pogoj za izvajanje pravice do odbitka obstoj neposredne povezave med vstopnimi in izstopnimi transakcijami. Vendar je Finanzamt v dvomu glede tega, ali je obstoj take povezave odvisen od objektivne vsebine prejete storitve ali od vzroka za njen prejem.

16 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča naj bi bilo namreč razvidno, da je obstoj neposredne in takojšnje povezave odvisen od objektivnih elementov (sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 32) in objektivne narave zadevne transakcije (sodba z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group, C-4/94, Recueil, str. I-983, točka 24). V obravnavanem primeru naj bi bilo glede objektivnosti storitev odvetnika iz postopka v glavni stvari treba ugotoviti, da je bil namen teh storitev neposredno in takoj zaščititi zasebne interese dveh obdolžencev. Dalje, kazenska postopka sta bila zaradi zgolj proti njima osebno, in ne proti družbi A, čeprav bi bilo pravno mogoče kazenski postopek zaradi tudi proti tej družbi.

17 Poleg tega naj bi Sodišče že razsodilo, da je treba ugotoviti tudi, ali so obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca izključni razlog za prejem storitve (sodba z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand, C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 33). V obravnavanem primeru naj bi bilo tako, saj naj odvetnika ne bi opravila zadevnih storitev, če družba A ne bi ustvarila prometa in bila zato obdavčena. Zato naj bi bilo mogoče ugotoviti, da imajo navedene storitve neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo družbe A. W. Becker kot nosilec integracije za družbo A naj bi v takih okoliščinah imel pravico do odbitka vstopnega davka.

18 Glede na te ugotovitve je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo tri vprašanja:

„1. Ali se neposredna in takojšnja povezava, ki je skladno s sodno prakso Sodišča odločilna pri razlagi pojma ‚za namene njegovih obdavčljivih transakcij‘ v smislu člena 17(2)(a) [Šeste direktive], ugotavlja

– glede na objektivno vsebino storitve, ki jo prejme davčni zavezanec (v obravnavanem primeru: dejavnost zagovornika v kazenskem postopku, katere cilj je, da fizična oseba ne bo

obsojena), ali

– glede na vzrok za prejeto storitev (v obravnavanem primeru: gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, pri kateri se je domnevno zgodilo kaznivo dejanje, ki naj bi ga storila fizična oseba)?“

2. Če se neposredna in takojšnja povezava ugotavlja glede na vzrok za storitev, ali je davčni zavezanec, ki naroči storitev skupaj z zaposlenim, upravičen do odbitka celotnega ali samo sorazmernega vstopnega davka na podlagi člena 17(2)(a) [Šeste direktive] in katere zahteve veljajo za izdajo računa na podlagi člena 22(3)(b), peta alineja, [Šeste direktive], kadar eno storitev prejme več prejemnikov?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 Za odgovor na prvo vprašanje je treba najprej opozoriti, da mora, kot je Sodišče že določilo, naložba obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki daje pravico do odbitka, zato da se pravica do odbitka plačane vstopnega davka davčnemu zavezancu prizna in da se določi obseg take pravice (glej zgoraj navedeno sodbo *Midland Bank*, točka 24; sodbo z dne 22. februarja 2001 v zadevi *Abbey National*, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 26, in zgoraj navedeno sodbo *Investrand*, točka 23). Pogoji za pravico do odbitka DDV, ki je naložen za pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je, da utrpljeni stroški za njihovo pridobitev pomenijo sestavni del cene izstopne obdavčljive transakcije, ki daje pravico do odbitka (glej zgoraj navedeni sodbi *Midland Bank*, točka 30, in *Abbey National*, točka 28).

20 Vendar se pravica do odbitka davčnemu zavezancu prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki daje pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov tega zavezanca 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 (glej v tem smislu zlasti zgoraj navedeno sodbo *Midland Bank*, točka 31, in sodbo z dne 26. maja 2005 v zadevi *Kretztechnik*, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 36).

21 Dalje, glede narave „neposredne in takojšnje povezave“, ki mora obstajati med vstopno in izstopno transakcijo, je treba poudariti, da je Sodišče že ugotovilo, da ni realno poskušati določiti natančnega pravila v zvezi s tem. Glede na razliko gospodarskih transakcij ni mogoče dati natančnega odgovora na to, kako v vseh primerih opredeliti razmerje, ki mora obstajati med vstopnimi in izstopnimi transakcijami, da je vstopni DDV mogoče odbiti (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Midland Bank*, točka 25).

22 Nazadnje, iz sodne prakse je razvidno, da morajo davčni organi in nacionalna sodišča v okviru merila neposredne povezave, ki ga morajo uporabiti, upoštevati vse okoliščine zadevnih transakcij (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Midland Bank*, točka 25) in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca.

23 Obveznost upoštevati le objektivno vsebino zadevne transakcije je najbolj združljiva s ciljem, ki ga uresničuje skupni sistem DDV, in sicer zagotoviti pravno varnost in olajšati ukrepe, povezane z uporabo DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *BLP Group*, točka 24, ter sodbi z dne 9. oktobra 2001 v zadevi *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi *SKF*, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 47).

24 Sodišče je prav tako odločilo, da je treba pri ugotavljanju, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med blagom ali opravljenimi storitvami in obdavčljivo izstopno transakcijo ali, izjemoma, obdavčljivo vstopno transakcijo, uporabiti tudi merilo njihove objektivne vsebine (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Midland Bank, točka 32, in po analogiji glede dokazov, ki jih je treba upoštevati pri ugotavljanju izkazanega namena davčnega zavezanca, da določeno blago označi kot transakcijo, ki je predmet DDV, sodbo z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 24).

25 Razlage, v skladu s katero je treba za ugotovitev obstoja „neposredne in takojšnje zveze“ med določeno transakcijo in vsemi obdavčljivimi dejavnostmi v smislu zgoraj navedene sodne prakse upoštevati objektivne elemente prejetega blaga ali opravljenih storitev, ne omaje dejstvo, da je Sodišče v točkah 33 in 36 zgoraj navedene sodbe Investrand v bistvu ugotovilo, da če izvajanje obdavčljive dejavnosti ni izključni razlog za nastanek nekaterih stroškov in izdatkov, za te ni mogoče šteti, da so v neposredni in takojšnji povezavi s to dejavnostjo.

26 Sodišče je, kot izhaja iz točk od 25 do 34 navedene sode, glede na vse okoliščine, v katerih so bile izvedene zadevne transakcije v zadevi, ki je bila predmet navedene sodbe, in zlasti glede na dejansko stanje, kot izhaja iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, razsodilo, da družba Investrand BV ni izvedla nobene posebne obdavčljive vstopne transakcije v zvezi z DDV, zaradi katere bi nastali zadevni stroški v zadevi v glavni stvari. Razsodilo je tudi, da če družba Investrand BV ne more dokazati, da teh stroškov ne bi imela, če ne bi opravljala obdavčljive ekonomske dejavnosti, ni mogoče šteti, da so ti stroški nastali za potrebe celotne obdavčljive dejavnosti.

27 Sodišče je lahko zgolj zato, ker je v okviru obravnave upoštevalo objektivne vsebine zadevnih transakcij, v točki 34 zgoraj navedene sodbe Investrand razsodilo, da je bil položaj družbe Investrand BV primerljiv s položajem zasebnega delničarja, in ugotovilo, da ni mogoče šteti, da te transakcije spadajo na področje uporabe Šeste direktive.

28 V zvezi s tem je treba pojasniti, da Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Investrand ni izključilo, da bi lahko bile zadevne transakcije glede na svojo vsebino v drugih okoliščinah povezane z obdavčljivo ekonomsko dejavnostjo. Sodišče je, kot je v bistvu razvidno iz točke 33 navedene sodbe, ugotovilo zgolj, da so družbi Investrand BV nastali zadevni stroški, čeprav ni opravljala obdavčljive dejavnosti, tako da ni mogoče šteti, da so ti stroški nastali zaradi njene obdavčljive dejavnosti.

29 V teh okoliščinah, kot trdi nemška vlada, dejstvo, da je treba neposredno in takojšnjo povezavo med opravljanjem storitev in celotno obdavčljivo gospodarsko dejavnostjo ugotavljati na podlagi vsebine teh opravljenih storitev, ne izključuje tega, da je mogoče upoštevati tudi izključni vzrok zadevne transakcije, pri čemer je treba ta vzrok šteti za del merila za ugotavljanje objektivne vsebine. Ker je ugotovljeno, da transakcija ni bila izvedena za potrebe obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca, ni mogoče ugotoviti, da ima ta transakcija neposredno in takojšnjo povezavo s to dejavnostjo v smislu sodbe prakse Sodišča, čeprav bi bila ta transakcija glede na njeno objektivno vsebino obdavčljiva z DDV.

30 Prvi?, v obravnavanem primeru je, kot izhaja iz podatkov, ki jih je posredovalo predložitveno sodiš?e, namen zadevnega opravljanja storitev odvetnikov iz postopka v glavni stvari, da se neposredno in takoj zaš?itijo zasebni interesi dveh obtožencev, proti katerima sta bila za?eta kazenska postopka zaradi kaznivih dejanj, ki so posledica njunega ravnanja. Dalje, kot je že bilo pojasnjeno v to?ki 16 te sodbe, sta bila kazenska postopka za?eta zgolj proti njima osebno, in ne proti družbi A, ?eprav bi bilo pravno mogo?e kazenski postopek za?eti tudi proti tej družbi. Predložitveno sodiš?e je pravilno ugotovilo, da glede na objektivno vsebino stroškov ni mogo?e šteti, da so ti nastali za potrebe celotne obdav?ljive dejavnosti družbe A.

31 Drugi?, predložitveno sodiš?e poudarja, da ?e zadevna odvetnika storitev ne bi opravila ter ?e družba A ne bi opravljala dejavnosti, s katero se ustvarja promet in ki je zato obdav?ena, bi obstajala vzro?na zveza med stroški za te storitve in celotno gospodarsko dejavnostjo družbe A. Vendar je treba ugotoviti, da ni mogo?e šteti, da je ta vzro?na zveza neposredna in takojšnja povezava v smislu sodne prakse Sodiš?a. Kot predložitveno sodiš?e samo poudarja, ni pravne povezave med kazenskim postopkom in družbo A, tako da je treba šteti, da so bile te storitve v celoti opravljene zunaj obdav?ljive dejavnosti družbe A.

32 V zvezi s tem je treba dodati, da to, da civilno nacionalno pravo dolo?a, da mora podjetje, kakršno je to v sporu v glavni stvari, nositi stroške, povezane z obrambo interesov ?lanov njegovih organov v kazenskih postopkih, ni upošteveno za razlago uporabe dolo?b o skupnem sistemu DDV. Glede na objektivni sistem DDV, ki ga dolo?a skupni sistem DDV, je upošteveno le objektivno razmerje med opravljenimi storitvami in obdav?ljivo gospodarsko dejavnostjo dav?nega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi RBS Deutschland Holdings, C-277/09, ZOdl., str. I-13805, to?ka 54), pri tem pa se ne sme resno ogroziti enotna uporaba prava Unije na tem podro?ju.

33 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je obstoj neposredne in takojšnje zveze med dolo?eno transakcijo in celotno dejavnostjo dav?nega zavezanca za ugotovitev, ali je ta zavezanec blago in storitve uporabil „za namene [svojih] obdav?ljivih transakcij“ v smislu ?lena 17(2)(a) Šeste direktive, odvisen od objektivne vsebine blaga ali storitve, ki jo je prejel dav?ni zavezanec. V obravnavanem primeru opravljanje odvetniških storitev, namen katerih je prepre?iti kazensko obsodbo fizi?nih oseb, ki so poslovodje podjetja, ki je dav?ni zavezanec, temu podjetju ne daje pravice, da DDV na te storitve odbije kot vstopni davek.

Drugo vprašanje

34 Ob upoštevanju odgovora na prvo vprašanje na drugo ni treba odgovoriti.

Stroški

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

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

Obstoj neposredne in takojšnje zveze med določeno transakcijo in celotno dejavnostjo davčnega zavezanca za ugotovitev, ali je ta zavezanec blago in storitve uporabil „za namene [svojih] obdavčljivih transakcij“ v smislu člena 17(2)(a) 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), kakor je bila spremenjen z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001, je odvisen od objektivne vsebine blaga ali storitve, ki jo je prejel davčni zavezanec.

V obravnavanem primeru opravljanje odvetniških storitev, namen katerih je preprečiti kazensko obsodbo fizičnih oseb, ki so poslovodje podjetja, ki je davčni zavezanec, temu podjetju ne daje pravice, da davek na dodano vrednost na te storitve odbije kot vstopni davek.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.