

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (sedmi senat)

z dne 25. novembra 2021(*)

„Predhodno odloanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – len 2 – Transakcija, ki je predmet DDV – Pojem – len 168(a) in len 176 – Pravica do odbitka vstopnega DDV – Zavrnitev – Oglaševalske storitve, ki jih je davna uprava opredelila kot predrage in nepotrebne – Neobstoj prometa, ustvarjenega v korist davnega zavezanca“

V zadevi C-334/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Veszprémi Törvényszék (sodiše v Veszprému, Madžarska) z odlobo z dne 20. julija 2020, ki je na Sodiše prispela 23. julija 2020, v postopku

Amper Metal Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

SODIŠE (sedmi senat),

v sestavi I. Ziemele, predsednica šestega senata v funkciji predsednice sedmega senata, T. von Danwitz (poročevalec) in A. Kumin, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Amper Metal Kft. V. Pallós, ügyvéd,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in R. Kissné Berta, agenta,
- za eško vlado M. Smolek, J. Vlášil in O. Serdula, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in L. Havas, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 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 družbo Amper Metal Kft. in Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave, Madžarska), ker je zadnjenavedeni zavrnil pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je družba Amper Metal plačala za oglaševalske storitve.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

5 Na podlagi člena 80(1) Direktive o DDV lahko države članice v primerih, naštetih v tej določbi, za preprečitev davčne utaje ali izogibanje plačilu davka sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev v primerih, ko med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi oziroma upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova enaka tržni vrednosti.

6 Člen 168(a) Direktive o DDV 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 ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.

7 Člen 176, prvi odstavek, Direktive o DDV določa:

„Svet [Evropske unije] na predlog [Evropske komisije] soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.“

Madžarsko pravo

8 Člen 119(1) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa, da če zakon ne določa drugače, pravica do odbitka davka nastane v trenutku, ko je treba obračunati davek, ki

ustreza vstopnemu davku, tudi v primeru, v katerem se znesek davka, ki ga je treba plažati, izražuna v skladu z določbami žlena 196/B(2)(a) tega zakona.

9 Žlen 120(a) zakona o DDV določa, da ima davžni zavezanec – ki deluje kot tak – že uporablja ali kako drugaž e izkorišža blago ali storitve za obdavžljive dobave blaga ali obdavžljivo opravljanje storitev, pravico od davka, ki ga dolguje, odbiti davek, ki ga je obražunal drug davžni zavezanec – vkljužno z osebami ali subjekti, ki so zavezani za poenostavljeni davek od dohodka pravnih oseb – v zvezi s pridobitvijo blaga ali uporabo storitev.

10 Žlen 8(1)(d) az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zakon št. LXXXI iz leta 1996 o davku od dohodkov pravnih oseb in o davku od dividend, v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb), določa, da se poslovni izid pred obdavžitvijo poveža za zneske, ki so bili obražunani kot stroški ali izdatki in so bili upoštevani za zmanjšanje tega izida – vkljužno z amortizacijo neopredmetenih ali opredmetenih sredstev – ter ki niso povezani s podjetniško ali pridobitno dejavnostjo, zlasti glede na določbe priloge št. 3 k temu istemu zakonu.

11 Tožka 4 priloge 3 k zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb določa:

„Za namene uporabe žlena 8(1)(d) se za stroške ali izdatke, ki niso nastali v okviru poslovne dejavnosti, šteje zlasti: plažilo (v celoti ali delno) za storitev, ki presega 200.000 madžarskih forintov (HUF) [(približno 555 EUR)] brez DDV, že je mogož e na podlagi okoliščin (zlasti poslovna dejavnost davžnega zavezanca, njegov promet, vrsta storitve ali plažilo za to storitev) nedvoumno ugotoviti, da je korišženje storitve v nasprotju z zahtevami razumnega gospodarjenja; plažila za storitve, prejete od iste osebe iz istega naslova v davžnem letu, se upoštevajo skupaj.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odložanje

12 Amper Metal je madžarska družba, ki deluje v sektorju električnih inštalacij.

13 Družba Amper Metal je leta 2014 z družbo Sziget-Reklám Kft. sklenila pogodbo o opravljanju oglaševalskih storitev, ki so vkljuževale namestitve oglasnih nalepk z znakom Amper Metal na avtomobile na avtomobilski dirki na Madžarskem. Družba Sziget-Reklám je leta 2014 za te storitve izdala dvanajst računov v skupnem znesku 48.000.000 HUF (približno 133.230 EUR), skupaj z DDV, doloženim po 27žodstotni stopnji, ki ustreza znesku 12.960.000 HUF (približno 35.970 EUR). Družba Amper Metal je v davžnih obražunih za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2014 odbila DDV, plažan za te storitve.

14 Po naknadnem preverjanju teh obražunov je madžarska davžna uprava prve stopnje ta odbitek zavrnila. Poleg tega je družbi Amper Metal na podlagi odmere davka naložila plažilo zneska, ki ustreza znesku neutemeljeno odbitega DDV, ji naložila davžno globo v višini 3.240.000 HUF (približno 8991 EUR) in kazen zaradi zamude v višini 868.000 HUF (približno 2409 EUR). Ta davžna uprava je menila, da stroški, povezani z zadevnimi oglaševalskimi storitvami, niso breme, povezano z obdavžljivimi transakcijami, ki ustvarjajo prihodke za družbo Amper Metal, in da DDV, ki ga je plažala družba Amper Metal, torej ni bilo mogož e odbiti na podlagi žlena 120 zakona o DDV.

15 Navedena davčna uprava se je v utemeljitev svoje odločbe sklicevala na mnenja sodnih izvedencev na davčnem in oglaševalskem področju. Po njihovem mnenju so bile te oglaševalske storitve predrage in dejansko niso bile koristne za družbo Amper Metal, zlasti glede na naravo strank te družbe, in sicer tovarn papirja, delavnic za vroče valjanje in drugih industrijskih obratov, na poslovne odločitve katerih nalepke na dirkalnih vozilih niso vplivale. Ta davčna uprava je v zvezi s tem pojasnila, da pogodba o oglaševalskih storitvah ne izpolnjuje zahtev po „razumnem upravljanju“ v smislu točke 4 priloge 3 k zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.

16 Družba Amper Metal je vložila upravno pritožbo pri drugostopenjski davčni upravi, ki je to pritožbo zavrnila in potrdila odločbo prvostopenjske davčne uprave.

17 V tem okviru je družba Amper Metal predložitvenemu sodišču predlagala odpravo odločb madžarskih davčnih uprav prve in druge stopnje. Družba Amper Metal trdi, da je pravico do odbitka DDV mogoče uveljavljati, tudi če izdatek davčnega zavezanca ni bil niti razumen niti ekonomsko donosen, zato naj domnevni neobstoj oglaševalske vrednosti opravljenih storitev ne bi vplival na to pravico. Prav tako naj bi bila zahteva po koristnosti, ki jo je mogoče konkretno ovrednotiti v denarju, v nasprotju s pravom Unije, saj je cilj skupnega sistema DDV zagotoviti popolno nevtralnost glede obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so te dejavnosti na celoma same predmet DDV. Družba Amper Metal dodaja, da davčna osnova ustreza plačilu, ki ga je dejansko prejel izvajalec storitev, v tem primeru družba Sziget-Reklám, zato ji ni mogoče zavrniti pravice do odbitka, ker naj bi bila cena, plačana navedenemu ponudniku, nesorazmerna.

18 Direktorat za pritožbe nacionalne davčne in carinske uprave trdi, da neobstoj gospodarske racionalnosti preprečuje uveljavljanje pravice do odbitka DDV. Poleg tega trdi, da naj bi člen 80(1) Direktive o DDV omogočal popravek davčne osnove, kot je navedena na račun, če ta ne ustreza običajni tržni vrednosti, za kar naj bi šlo v obravnavani zadevi.

19 Predložitveno sodišče meni, da je glavno vprašanje, ki se postavlja v okviru spora o glavni stvari, ali lahko davčni zavezanec, ki opravlja izključno obdavčljivo dejavnost, uveljavlja odbitek vstopnega DDV le, če lahko na podlagi konkretnih podatkov objektivno dokaže koristnost storitve, ki jo je uporabil. Po mnenju tega sodišča člen 120(a) zakona o DDV, ki vsebuje izraz „kako drugače izkorišča“, glede na svoj pomen v madžarskem jeziku zahteva uporabo, ki vodi do rezultata, ter učinkovito in donosno izkoriščanje. Navedeno sodišče pa se sprašuje o skladnosti take zahteve s pravom Unije. Tako naj bi bilo treba pojasniti, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da odbitek DDV nujno zahteva dokazljivo donosnost v obliki povečanja prometa davčnega zavezanca.

20 Predložitveno sodišče je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je člen 168, [prvi stavek] in točka (a), [Direktive o DDV] treba ali mogoče razlagati tako, da na podlagi te določbe zaradi izraza ‚uporabljajo‘, vsebovanega v njej, ni mogoče zavrniti odbitka DDV za transakcijo, ki spada na področje uporabe Direktive o DDV, ker po presoji davčne uprave storitev, ki jo je v transakciji med neodvisnima strankama opravil izdajatelj računa, ne ‚prispeva‘ k obdavčljivi dejavnosti prejemnika računa, ker:

– je vrednost storitve (oglaševalska storitev), ki jo je opravila stranka, ki je račun izdala, nesorazmerna glede na korist (promet/povečanje prometa), ki jo je ta storitev imela za njenega prejemnika, ali

– ta storitev (oglaševalska storitev) za njenega prejemnika ni ustvarila nobenega prometa?

2. Ali je člen 168[, prvi stavek] in točka (a), Direktive o DDV treba ali mogoče razlagati tako, da je na podlagi te določbe mogoče zavrniti odbitek DDV za transakcijo, ki spada na področje uporabe Direktive o DDV, ker je po presoji davčne uprave storitev, ki jo je v transakciji med neodvisnima strankama opravil izdajatelj računa, nesorazmerne vrednosti, ker je ta storitev (oglaševalska storitev) glede na primerljivo storitev oziroma storitve draga in precejšnja?

Vprašanja za predhodno odločanje

21 Predložitveno sodišče z vprašanjema za predhodno odločanje, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec ne more odbiti vstopnega DDV za oglaševalske storitve, ker naj bi bila cena, zaračunana za te storitve, pretirana glede na referenčno vrednost, ki jo je določila nacionalna davčna uprava, in ker naj te storitve ne bi povzročile povečanja prometa tega davčnega zavezanca.

22 Člen 168(a) Direktive o DDV določa, da ima davčni zavezanec – dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij – v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, 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 davčni zavezanec.

23 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka sestavni del sistema DDV in na celotno ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije. Namen sistema odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovane ali plačane DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celotno same predmet DDV. Davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, je – v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije – upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za navedeno blago ali storitev (sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točke od 25 do 27, in z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točke od 23 do 25 in navedena sodna praksa).

24 V obravnavanem primeru se predložitveno sodišče sprašuje o pomenu izraza „uprabljajo“, kot je uporabljen v besedilu člena 168(a) Direktive o DDV. Zlasti se sprašuje, ali sta lahko na eni strani pretiranost cene, zaračunane za storitve, opravljene za davčnega zavezanca, in na drugi strani okoliščina, da zaradi teh storitev davčni zavezanec ni imel nobenega povečanja prometa, ovira za pravico do odbitka vstopnega DDV, plačane za te storitve.

25 Prvič, glede ugotovitve previsoke cene, zaračunane za storitve, opravljene za davčnega zavezanca, in njenega vpliva na pravico do odbitka je treba poudariti, na eni strani, da uporaba člena 168(a) Direktive o DDV predpostavlja obstoj transakcije, ki je sama predmet DDV.

26 V zvezi s tem iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je storitev opravljena za plačilo v smislu Direktive o DDV in je torej obdavčljiva le, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika. Tako je, če obstaja neposredna povezava med opravljeno storitvijo in prejeto protidajatvijo, pri čemer plačani zneski pomenijo dejansko plačilo za storitev, ki jo je mogoče individualizirati in ki je bila opravljena znotraj

pravnega razmerja, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve (sodba z dne 21. januarja 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, točka 31 in navedena sodna praksa).

27 Neposredna povezava obstaja, kadar se dve storitvi medsebojno pogojujeta, in sicer, da se ena opravi le, če se opravi tudi druga, in obratno (sodba z dne 11. marca 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, točka 26 in navedena sodna praksa). Nasprotno pa dejstvo, da se gospodarska transakcija opravi po višji ali nižji ceni od stroškov, torej po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, ni upoštevno pri opredelitvi transakcije, opravljene za plačilo, saj taka okoliščina ne more vplivati na neposredno povezavo med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejeta, katerega znesek je določen vnaprej v skladu z natančno določenimi merili (sodba z dne 15. aprila 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 43 in navedena sodna praksa).

28 Na drugi strani, glede zneska DDV, ki ga davčni zavezanec lahko odbije, je treba spomniti, da se v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 23 te sodbe, pravica do odbitka naeloma uveljavlja za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije, pri čemer se ti davki izražajo glede na davčno osnovo, ki se uporabi. Splošno pravilo iz člena 73 Direktive o DDV določa, da pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77 te direktive, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav. Gre torej za plačilo, ki se določi med strankami in je izplačano dobavitelju ali ponudniku, in ne za objektivno vrednost, kot sta tržna vrednost ali referenčna vrednost, ki jo določi davčna uprava.

29 Čeprav člen 80 Direktive o DDV zaradi preprečevanja davčnih utaj in izogibanja plačilu davka uvaja izjemo od navedenega splošnega pravila s tem, da določa, da lahko davčna osnova ustreza običajni tržni vrednosti zadevne transakcije, je treba opozoriti, da se ta določba nanaša le na dobave blaga in opravljanje storitev za prejemnike, s katerimi obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi oziroma organizacijske, lastniške, planske, finančne ali pravne vezi, kot jih opredeljuje zadevna država članica.

30 Drugi, glede ugotovitve neobstoja povezanja prometa davčnega zavezanca, ki naj bi dokazoval nekoristnost storitev, ki so bile zanj opravljene kot vstopne transakcije, je treba najprej opozoriti, da člen 168(a) Direktive o DDV predpostavlja, da se vstopno blago in storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljajo za potrebe njegovih obdavčenih transakcij. Natančneje, na podlagi člena 176, prvi odstavek, Direktive o DDV so iz odbitka DDV izrecno izključeni izdatki, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo. Če mora biti vstopni izdatek davčnega zavezanca poslovne narave in če je treba pridobljeno blago ali storitve uporabiti za potrebe obdavčenih transakcij davčnega zavezanca, niti člen 168(a) niti člen 176, prvi odstavek, Direktive za uveljavljanje pravice do odbitka ne določata merila povezanja prometa davčnega zavezanca niti, splošneje, merila ekonomske donosnosti vstopne transakcije.

31 Poleg tega mora v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, naeloma obstajati zato, da se davnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV in da se doloži obseg take pravice. Pravica do odbitka DDV, obratnega na pridobitev blaga ali storitev višje v verigi, je pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, ki dajejo pravico 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 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točka 26 in navedena sodna praksa).

32 Iz ustaljene sodne prakse izhaja tudi, da se davnemu zavezancu tudi ob neobstoju take povezave prizna pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih transakcij del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davnega zavezanca (sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29, in z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točka 27 in navedena sodna praksa).

33 Iz tega je razvidno, da se obstoj pravice do odbitka doloži glede na izstopne transakcije, na katere se nanašajo vstopne transakcije. V obeh primerih obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točka 28 in navedena sodna praksa).

34 Nacionalni davni organi in nacionalna sodišča morajo upoštevati vse okoliščine, v katerih so potekale zadevne transakcije, in upoštevati le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davnega zavezanca. Obstoj take povezave je torej treba presojati glede na objektivno vsebino 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 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točka 30 in navedena sodna praksa).

35 V okviru te presoje neobstoj povezanja prometa davnega zavezanca ne more vplivati na uveljavljanje pravice do odbitka. Kot je bilo namreč opozorjeno v točki 23 te sodbe, skupni sistem DDV zagotavlja nevtralnost v zvezi z davnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti naeloma same predmet DDV. Poleg tega je pravica do odbitka, ko enkrat nastane, pridobljena, tudi če narotovana gospodarska dejavnost pozneje ni bila izvedena in zato ni vodila do obdavčenih transakcij oziroma tudi če davni zavezanec zaradi okoliščin, ki so neodvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka (sodba z dne 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, točki 38 in 40 ter navedena sodna praksa).

36 Ker je v obravnavanem primeru vstopna transakcija, in sicer zagotavljanje oglaševalskih storitev družbi Amper Metal, transakcija, ki je predmet DDV, v skladu z navedenimi v točkah 26 in 27 te sodbe, dejstvo, da je plačana cena višja od tržne cene ali od morebitne referenčne vrednosti, ki jo doloži davna uprava za podobne oglaševalske storitve, ne more upravičiti zavrnitve uveljavljanja pravice do odbitka v škodo davnega zavezanca.

37 V teh okoliščinah bo treba znesek DDV, ki ga je mogoče odbiti, določiti v skladu z upoštevno davno osnovo, ob upoštevanju zahtev iz točke 28 te sodbe, in sicer glede na plačilo, ki ga je davni zavezanec dejansko plačal, kot je razvidno iz računov, ki jih je ta predložil.

Nasprotno pa člen 80 Direktive o DDV ni upošteven, ker se spor o glavni stvari nanaša na transakcijo med neodvisnima strankama.

38 Glede na okoliščine v postopku v glavni stvari bo moralo predložitveno sodišče ob upoštevanju objektivne vsebine oglaševalskih storitev iz postopka v glavni stvari presoditi, ali imajo te neposredno in takojšnjo povezavo z izstopno transakcijo, ki daje pravico do odbitka, ali če to ni tako, s celotno gospodarsko dejavnostjo družbe Amper Metal, in sicer iz naslova njenih splošnih stroškov, ali pa so te storitve izdatki za zabavo, ki niso strogo poslovni izdatki v smislu člena 176, prvi odstavek, Direktive o DDV.

39 Predložitveno sodišče bo moralo zlasti ugotoviti, ali je bil namen namestitve oglasnih nalepk na avtomobile na prvenstvih v avtomobilskih dirkah iz postopka v glavni stvari promocija blaga in storitev, ki jih trži družba Amper Metal, tako da bi ta promocija lahko bila med splošnimi stroški podjetja, ali pa so, nasprotno, izdatki, ki so nastali ob tej priložnosti, povsem neposlovni in niso povezani z gospodarsko dejavnostjo navedenega podjetja. V skladu z ugotovitvijo iz točke 35 te sodbe okoliščina, da storitve, ki jih je prejela družba Amper Metal, niso vodile do povečanja prometa, ni upoštevana za navedeno presojo.

40 Glede na vse zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da lahko davčni zavezanec odbije vstopni DDV, plačan za oglaševalske storitve, če je tako opravljanje storitev transakcija, ki je predmet DDV, v smislu člena 2 Direktive o DDV ter če ima neposredno in takojšnjo povezavo z eno ali več obdavčljivimi izstopnimi transakcijami oziroma s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, in sicer iz naslova njegovih splošnih stroškov, ne da bi se pri tem upoštevala okoliščina, da naj bi bila cena za te storitve pretirana glede na referenčno vrednost, ki jo opredeli nacionalna davčna uprava, ali da naj se zaradi teh storitev temu davčnemu zavezancu ni povečal promet.

Stroški

41 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 (sedmi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da lahko davčni zavezanec odbije vstopni davek na dodano vrednost (DDV), plačan za oglaševalske storitve, če je tako opravljanje storitev transakcija, ki je predmet DDV, v smislu člena 2 Direktive 2006/112 ter če ima neposredno in takojšnjo povezavo z eno ali več obdavčljivimi izstopnimi transakcijami oziroma s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, in sicer iz naslova njegovih splošnih stroškov, ne da bi se pri tem upoštevala okoliščina, da naj bi bila cena za te storitve pretirana glede na referenčno vrednost, ki jo opredeli nacionalna davčna uprava, ali da naj se zaradi teh storitev temu davčnemu zavezancu ni povečal promet.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.