Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 19. aprila 2018 [1]

Zadeva C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
proti
Gmina Ryjewo

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Pridobitev investicijskega blaga – Vključitev investicijskega blaga v primeru negotove uporabe za gospodarske namene – Začetna uporaba za opravljanje (javnih) nalog, ki ne upravičujejo pravice do odbitka – Kasnejša uporaba za obdavčljivo dejavnost (sprememba uporabe) – Naknadni odbitek s popravkom odbitka vstopnega DDV“

I. Uvod

1. V tem postopku mora Sodišče odločiti, ali je mogoče naknadno odbiti vstopni DDV, čeprav davčni zavezanec blaga ob pridobitvi ni izrecno vključil v poslovna sredstva, ker kasnejše uporabe v tem trenutku še ni bilo mogoče konkretno predvideti. To vprašanje se v tem primeru [2] postavlja v zvezi z občino, ki je bila ob pridobitvi hkrati registrirana kot davčna zavezanka in ki je pridobljeno blago šele štiri leta kasneje (vendar znotraj obdobja, v katerem je mogoče izvesti popravek odbitka vstopnega DDV) uporabljala za namene obdavčljivih transakcij.

2. V obrnjenem časovnem zaporedju pravica občine do odbitka ne bi bila sporna. Takšen odbitek vstopnega DDV bi se naknadno zgolj popravil. Ali je lahko obdavčitev davčnega zavezanca z DDV odvisna od časovnega zaporedja uporabe investicijskega blaga?

3. Fizični osebi, ki je blago kupila izključno za zasebno rabo, Sodišče od izdaje sodbe v zadevi Lennartz [3] naprej ne priznava pravice do odbitka tudi v primeru kasnejše uporabe za gospodarske namene. Vendar se je zakonodaja v vmesnem času spremenila, zaradi česar je treba razjasniti, ali je ta sodna praksa še naprej upoštevna. Ali jo je mogoče uporabiti tudi za občino, ki je bila ob pridobitvi registrirana kot davčni zavezanec in blaga ni izrecno opredelila kot sredstvo za opravljanje javnih nalog? Ali je pri tem pomembno, da se občina samo pod pogoji iz člena 13 Direktive o DDV ne šteje za davčnega zavezanca?

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Podobni postopki so bili: sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), in sodba z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Sodba z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Člen 13 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[4] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) določa, kdaj se osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance:

„1. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv. […]“

5. Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

6. Člen 168 Direktive o DDV vsebuje naslednjo določbo:

„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 184 Direktive o DDV ureja popravek začetnega odbitka:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

8. Člen 187 Direktive o DDV ureja obdobje popravka:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Vendar lahko države članice pri popravku upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustrezni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

4 UL 2006, L 347, str. 1.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno.“

B. Poljsko pravo

9. Poljski zakon o davku na blago in storitve (v nadaljevanju: zakon o DDV)[5] v členu 15 določa osebe, ki so davčni zavezanci:„1. Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizične osebe, ki samostojno opravljajo gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na cilj ali izid te dejavnosti.

2. Gospodarska dejavnost pomeni vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, vključno z gospodarskimi subjekti, ki pridobivajo naravne vire, in kmeti, ter dejavnost samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje zlasti trajna uporaba blaga ali neopredmetenih sredstev in pravic, ki je namenjena doseganju dohodka. […]

6. Organi oblasti in organi, ki jih podpirajo pri opravljanju nalog, določenih s posebnimi predpisi, za opravljanje katerih so bili imenovani, niso davčni zavezanci, razen če opravljajo transakcije, ki se izvajajo na podlagi civilnopravnih pogodb.“

10. Člen 86(1) zakona o DDV določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčljivih transakcij, imajo davčni zavezanci iz člena 15 ob upoštevanju členov 114, 119(4), 120(17) in (19) ter 124 pravico, da odbijejo od zneska DDV, ki so ga dolžni plačati, znesek vstopnega DDV.“

11. Člen 91 zakona o DDV vsebuje določbe o popravku odbitka:

„2. Davčni zavezanec v primeru blaga in storitev, ki jih na podlagi določb o davku na dobiček všteje v amortizirana opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, ter nepremičnin in pravic do uporabe zemljišč, […] popravek iz odstavka 1 opravi v roku naslednjih petih let – v primeru nepremičnin in pravic do uporabe zemljišč pa v roku desetih let – od leta začetka uporabe. […]

7. Odstavki od 1 do 6 se smiselno uporabljajo, če […] davčni zavezanec [ni imel pravice do odbitka] celotn[ega] vstopn[ega] davk[a] za blago ali storitev, ki jo uporabi […], vendar je kasneje prišlo do spremembe pravice do odbitka vstopnega davka za to blago ali storitev.“

III. Spor o glavni stvari

12. Bistvo spora v zadevi, ki jo obravnava predložitveno sodišče, je, ali ima občina Ryjewo (v nadaljevanju: občina) pravico naknadno odbiti sorazmerni del vstopnega DDV, ki ga je plačala v zvezi s svojimi investicijskimi odhodki. Navedeno vprašanje se postavlja v zvezi s tem, da je občina naročila gradnjo vaške Hiše kulture, ki jo je sprva uporabljala za opravljanje javnih nalog. Odhodki, ki jih je imela z njeno gradnjo, so vključevali tudi DDV.

13. Občina je bila sicer v času gradnje registrirana kot davčna zavezanka in je zato oddajala ustrezne davčne obračune. Pravice do odbitka vstopnega davka sprva ni uveljavljala, ker se Hiša kulture ni uporabljala za obdavčljive transakcije. Poleg tega zgrajene Hiše kulture tudi ni izrecno vključila „v poslovna sredstva“ občine.

5 Ustawa o podatku od towarów i usług z dne 11. marca 2004 (enotna različica, Dz. U. 2011, št. 177, postavka 1054 s spremembami).

14. Način uporabe Hiše kulture se je štiri leta po njenem dokončanju spremenil, tako da jo občina zdaj uporablja tudi za obdavčljive transakcije. Občina meni, da ima, odkar je začela odplačno oddajati Hišo kulture v najem, pravico s popravkom za več let na podlagi člena 91(7) in (7a), v povezavi s členom 91(1) in (2) zakona o DDV, delno odbiti vstopni DDV, izkazan na računih, ki dokazujejo odhodke, ki jih je imela z njeno gradnjo.

15. Davčni organ je nasprotno ugotovil, da občina nima pravice odbiti vstopnega DDV, ki ga je plačala v zvezi z odhodki, povezanimi z gradnjo in delovanjem Hiše kulture. Minister za finance meni, da blago in storitve, ki jih je občina kupila za investicijske namene – gradnjo Hiše kulture, ki naj bi se neodplačno dala na razpolago občinskemu kulturnemu centru – niso bili pridobljeni v okviru gospodarske dejavnosti in občina zato ni delovala kot davčna zavezanka. Kasnejša uporaba investicijskega blaga za opravljanje gospodarske dejavnosti ne pomeni, da je občina ob pridobitvi delovala kot davčna zavezanka.

16. Prvostopenjsko sodišče je zavzelo nasprotno stališče. Vendar iz ugotovljenih dejstev ni razvidno, da občina ob pridobitvi blaga in storitev, ki jih je kupila za investicijske namene, teh ni nameravala uporabljati v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Menilo je, da ima davčni zavezanec, tudi če sprva uporablja pridobljeno blago in storitve za namene, ki niso predmet DDV, kljub temu pravico pozneje odbiti vstopni DDV, če se namen uporabe tega blaga in storitev spremeni in se uporabljajo za obdavčljive namene.

17. Minister za finance je zoper sodbo vojvodskega upravnega sodišča vložil kasacijsko pritožbo. Zdaj pristojno poljsko vrhovno upravno sodišče je sklenilo predložiti vprašanje za predhodno odločanje.

IV. Postopek pred Sodiščem

18. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) je Sodišču predložilo ta vprašanja:

1. Ali ima občina ob upoštevanju členov 167, 168 ter 184 in naslednjih Direktive o DDV ter načela nevtralnosti pravico (s popravkom) odbiti vstopni DDV, ki ga je plačala v zvezi s svojimi investicijskimi odhodki, če

   – se je izdelano (pridobljeno) investicijsko blago sprva uporabljalo za namene, ki niso predmet DDV (občina ga je kot organ oblasti uporabljala za opravljanje javnih nalog),

   – se je način uporabe investicijskega blaga spremenil in ga občina zdaj uporablja tudi za obdavčljive transakcije?

2. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da občina ob izdelavi oziroma pridobitvi investicijskega blaga ni izrecno povedala, da ga namerava v prihodnje uporabljati za obdavčljive transakcije?

3. Ali je za odgovor na prvo vprašanje pomembno, da se investicijsko blago uporablja za obdavčljive in neobdavčljive transakcije (za opravljanje javnih nalog) in da konkretnih investicijskih odhodkov ni mogoče objektivno pripisati nobeni od navedenih vrst transakcij?

19. V postopku pred Sodiščem so glede vprašanj za predhodno odločanje pisna stališča predložile občina Ryjewo, Republika Poljska in Evropska komisija. Ustne obravnave dne 11. januarja 2018 so se udeležile občina, finančna uprava Republike Poljske, Republika Poljska in Evropska komisija.

V. Pravna presoja

20. Vprašanje je mogoče obravnavati skupaj: vsa se nanašajo na to, ali lahko občina naknadno uveljavlja sorazmerni odbitek vstopnega DDV, če se je spremenila uporaba zgrajene Hiše kulture, tako da se zdaj uporablja za opravljanje obdavčljivih storitev.

A. Člen 168 Direktive o DDV kot izraz načela nevtralnosti

21. V skladu z besedilom člena 168(a) Direktive o DDV ima davčni zavezanec „[d]okler se blago […] uporablja[…] za namene njegovih obdavčenih transakcij“, pravico, da odbije DDV za blago, ki mu ga je dobavil drug davčni zavezanec. Ti pogoji so v obravnavanem primeru izpolnjeni.

22. V primeru zavrnitve pravice do odbitka bi bila uporaba blaga za obdavčljive namene obdavčena z DDV. To očitno ni združljivo z načelom nevtralnosti na podlagi prava o DDV. Skupni sistem davka na dodano vrednost v skladu s sodno prakso Sodišča zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti ne glede na njihov namen ali cilj obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje plačuje navedeni davek.[6] Na podlagi ustaljene sodne prakse načelo nevtralnosti v pravu o DDV zato terja, da je treba podjetje kot pobiralca davka za državo načelno razbremeniti končne obremenitve z DDV,[7] če je podjetniška dejavnost namenjena doseganju (načelno) obdavčljivih transakcij.[8] To je v tem primeru podano.

23. Poleg tega iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljiv element skupnega sistema DDV, nasprotuje temu, da obdavčitev poslovnih dejavnosti davčnega zavezanca povzroči dvojno obdavčenje.[9] Nezmožnost odbitka DDV, ki je bil plačan ob pridobitvi blaga ob hkratni obdavčitvi s tem doseženih transakcij, v bistvu povzroča dvojno obdavčenje. Tudi to govori v prid naknadnemu odbitku vstopnega DDV v obravnavanem primeru.

24. Ob upoštevanju pravnega položaja, spremenjenega v vmesnem času, ta rezultat, ki je v skladu z načelom nevtralnosti, ni več nujno v nasprotju z dosedanjo sodno prakso Sodišča glede naknadnega odbitka vstopnega DDV.

6 Sodbe z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, točka 38), z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41), z dne 3. marca 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, točka 25 in navedena sodna praksa), in z dne 14. februarja 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točka 19).

7 Sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25), in z dne 1. aprila 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, točka 39).

8 Glej sodbe z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 41), z dne 15. decembra 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, točka 51), z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, točka 57), in moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, točka 42).

9 Sodba z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, točka 40), glej v tem smislu tudi sodbi z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 42), in z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 46).

B. Člen 167 Direktive o DDV kot izjema od načela nevtralnosti?

1. Dosedanja sodna praksa glede člena 20 Šeste direktive

25. Ob uporabi člena 20(2) Šeste direktive 77/388/EGS[10] je Sodišče doslej izhajalo iz tega, da oseba, ki blago pridobi za zasebne namene in ga šele kasneje uporablja za poslovne namene, nima pravice do odbitka vstopnega DDV.[11] To – sicer ne povsem nesporno[12] – sodno prakso je Sodišče izrecno razširilo tudi na osebe javnega prava.[13]

26. Vendar Sodišče v ustaljeni sodni praksi tudi poudarja, da oseba, ki blaga, kupljenega za potrebe gospodarske dejavnosti v smislu člena 9, ne uporablja takoj za te dejavnosti, to še vedno stori kot davčni zavezanec.[14] Obdobje 23 mesecev, v katerih je bilo blago uporabljeno v zasebne namene, ni predstavljalo ovire za celotni odbitek vstopnega DDV.[15] V tem primeru je zadevna oseba ob pridobitvi sicer povedala, da namerava blago kasneje uporabljati za gospodarske namene („vključitev v poslovna sredstva“).

27. Vendar obstajajo tudi sodbe, v katerih se pravica do naknadnega odbitka vstopnega DDV ni priznala.[16] Vendar so se vse te sodbe nanašale na pravni položaj, kot je do uveljavitve Direktive o DDV temeljil na Šesti direktivi 77/388/EGS. Šesta direktiva 77/388/EGS je v členu 20(2) dejansko določala, da se popravek odbitka vstopnega davka izvede v letu, „v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano“. Zato je mogoče razumeti, da je Sodišče, kljub nasprotnemu stališču generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa[17], menilo, da v primerih, kakršen je obravnavani, naknadnega odbitka vstopnega DDV na podlagi člena 20 Šeste direktive 77/388/EGS ni mogoče uveljavljati.[18]

2. Nastanek pravice do odbitka

28. Ta sodna praksa Sodišča temelji na členu 167 Direktive o DDV. V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.[19] Tako v skladu s sodno prakso Sodišča položaj, v katerem posameznik takrat deluje, odločilno vpliva na obstoj pravice do odbitka.[20] Obveznost obračuna nastane, ko je dobava opravljena (člen 63 Direktive o DDV), zato je odločilna pridobitev blaga.

10 Šesta direktiva 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). Ta določa: „Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.“

11 Sodbe z dne 19. julija 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, točka 17), z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 44), z dne 6. maja 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, točka 17), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točke 8, 9 in 17).

12 Izčrpno kritiko podaja H. Stadie v Rau/Dürrwächter, UStG, člen 15, točka 1860 in naslednje (stanje: 170. izdaja – januar 2017).

13 Sodba z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, točki 39 in 40).

14 Sodbe z dne 19. julija 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, točka 31), z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točki 44 in 52), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 14).

15 Sodba z dne 19. julija 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, točka 27).

16 Sodbi z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljeni v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, točki 89 in 90).

18 Sodba z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 44).

19 Glej tudi sodbo z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Tako izrecno sodbe z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, točka 35), z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 38), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točki 8 in 9).

29. Nasprotno pravica do odbitka vstopnega DDV ne nastane, če davčni zavezanec blaga ne uporablja za namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV, temveč „za zasebno rabo“.[21] Iz členov 167 in 9 Direktive o DDV izhaja, da kdor pridobi status davčnega zavezanca šele kasneje in ki blago, ki ga je pridobil za „zasebno“ rabo, šele kasneje uporablja za namene obdavčljivih transakcij v smislu člena 9 Direktive o DDV, po mnenju Sodišča ne more naknadno uveljavljati pravice do odbitka vstopnega DDV.

30. Če, nasprotno, blago pridobi kot davčni zavezanec, lahko ob pridobitvi uveljavlja celo pravico do celotnega odbitka vstopnega DDV. Za davčnega zavezanca je v skladu s sodno prakso Sodišča treba šteti osebo, ki opravi prve naložbene izdatke z namenom, potrjenim z objektivnimi dokazi, opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV.[22]

31. Na to ne vpliva niti, če se je blago kasneje zgolj v zanemarljivem obsegu uporabljalo za obdavčljive transakcije. Te okoliščine se upoštevajo šele kasneje na podlagi člena 184 in naslednjih ali členov 16 in 26 Direktive o DDV, ki urejajo popravek prvotno (previsokega) odbitka vstopnega DDV.[23] Zlasti v primeru kasnejše uporabe blaga za druge namene kot za namene gospodarske dejavnosti, za katere je bila priznana pravica do odbitka DDV, gre za uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev, za zasebno rabo (člena 16 in 26 Direktive o DDV). To ima za posledico naknadno obdavčitev uporabe blaga za druge namene kot za namene gospodarske dejavnosti.

3. Neobstoj izrecne določbe o vključitvi v sredstva podjetja

32. Vendar Direktiva o DDV ne vsebuje izrecne določbe za obratni primer, ko se blago, „pridobljeno za zasebne namene“, šele naknadno uporablja za gospodarske dejavnosti.

33. To je v nasprotju s temeljnim načelom nevtralnosti (v zvezi s tem točka 22 zgoraj), na kar je opozoril že generalni pravobranilec F. G. Jacobs.[24] Glede na časovno uporabo blaga za gospodarske namene izhajajo različne pravne posledice, čeprav sta obdobje uporabe za gospodarske namene in iz tega naslova dolgovani DDV enaka. Nasprotno iz člena 184 in naslednjih Direktive o DDV izhaja, da v primeru spremembe med oproščeno in obdavčljivo dejavnostjo ni pomembno časovno zaporedje uporabe pridobljenega blaga.

34. Takšnega različnega obravnavanja podjetij, ki opravljajo enake obdavčljive transakcije – ne glede na njihovo časovno zaporedje – ni mogoče upravičiti niti s členom 20 Listine.[25]

4. Upoštevanje spremenjenega besedila Direktive o DDV

35. Kolikor vem, se Sodišče še ni izrecno opredelilo glede vprašanja kasnejšega odbitka vstopnega DDV v primeru „uvrstitve pod gospodarsko dejavnostjo“ blaga, ki ni bilo pridobljeno za obdavčljive namene na podlagi spremenjenega člena 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

21 Tako izrecno sodba z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 9).

22 Tako izrecno sodbe z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, točka 27), z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, točka 34), in z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 47), glej glede tega moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi X (C-334/10, EU:C:2012:108, točka 81).

23 Tako v bistvu tudi sodbi z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, točka 28), in z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, točka 35).

24 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa, predstavljeni v zadevi Charles in Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, točka 75 in naslednje).

25 Glej sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, točka 44). V tej sodbi je Sodišče izrecno odločilo, da načelo davčne nevtralnosti nasprotuje neupravičenim razlikam med podjetji, ki imajo enak profil in ki opravljajo enako dejavnost v zvezi z davčnim obravnavanjem enakih dejavnosti naložb.

36. V skladu s spremenjenim besedilom [26] člena 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV namreč ni več odločilno samo, kdaj je bilo blago pridobljeno ali izdelano, temveč tudi, kdaj je bilo po pridobitvi prvič uporabljeno („ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno“). To se po mojem mnenju nanaša zlasti na primere, ko davčni zavezanec blaga še ni uvrstil pod gospodarsko dejavnost, s čimer ob pridobitvi še ni mogel uveljavljati (praviloma celotnega in takojšnjega) odbitka vstopnega DDV.

37. V takšnem primeru v skladu z besedilom Direktive prva uporaba predstavlja podlago za kasnejše popravke odbitka, kar v vsakem primeru pomeni (kasnejši) odbitek vstopnega DDV v trenutku uporabe. Če bi namreč pridobitelj že ob pridobitvi izrazil ustrezno namero uporabe, bi bil že od začetka upravičen do odbitka, vprašanje naknadnega odbitka s popravkom pa se ne bi zastavilo. Glede na navedeno Direktiva o DDV zdaj izrecno ureja možnost naknadne uvrstitve že pridobljenega blaga pod gospodarsko dejavnost.

38. V skladu z navedenim je Sodišče ob upoštevanju novega pravnega položaja občini, ki – je podobno kot v obravnavanem primeru – športno dvorano sprva uporabljala za opravljanje javnih nalog, kasneje pa za namene obdavčljivih transakcij, priznalo pravico do delnega naknadnega odbitka vstopnega davka. [27]

39. Zaradi sprva konkretno načrtovane uporabe za namene, ki ni gospodarska dejavnost, vstopnega DDV ni mogoče takoj odbiti. Če se kasneje, v obdobju, v katerem je mogoče izvesti popravek odbitka, namen uporabe spremeni, je v skladu s členom 184 in naslednjimi Direktive o DDV mogoče naknadno izvesti natančni popravek odbitka vstopnega DDV z učinkom *ex nunc* in v posameznem letu v ustrezni višini od spremembe uporabe naprej. Če se nato ponovno spremeni obseg gospodarske uporabe, je prav tako mogoče izvesti ustrezni popravek na podlagi člena 184 in naslednjih Direktive o DDV.

40. Takšen naknadni popravek odbitka vstopnega DDV je tudi v skladu s smislom in namenom člena 184 in naslednjih Direktive o DDV. Kot je namreč ugotovilo Sodišče, je sistem popravkov odbitkov (člena 184 in 185 Direktive o DDV) bistveni del sistema, ki ga vzpostavlja Direktiva o DDV, v tem, da ima namen zagotoviti pravilnost odbitkov in torej nevtralnost davčnega bremena. [28] Samo takšen naknadni popravek lahko davčnega zavezanca razbremeni davčnega bremena DDV, ki ga je plačal ob pridobitvi blaga, kar je v skladu z načelom nevtralnosti.

41. Poleg tega se s takšnimi popravki preprečuje neenako obravnavanje davčnih zavezancev glede na časovno zaporedje uporabe blaga za gospodarske in negospodarske namene. Zato je takšna razlaga tudi v skladu s členom 20 Listine. Tako se v bistvu preprečujejo tako neupravičeno dajanje prednosti kot tudi neupravičene negativne posledice za davčnega zavezanca.

42. Tako z vidika davčnih prihodkov kot tudi z vidika razbremenitve gospodarske uporabe blaga je naknadna sprememba odbitka v skladu s členom 184 in naslednjimi Direktive o DDV tudi ustreznejša v primerjavi s celotnim odbitkom vstopnega DDV zgolj na podlagi načrtovane (delne) uporabe za gospodarske namene. Tako namreč ne prihaja do spornega vnaprejšnjega financiranja [29] podjetij s pomočjo odbitka zgolj na podlagi (načrtovane) minimalne uporabe za gospodarske namene in na tej podlagi izvedene popolne uvrstitve blaga pod gospodarsko dejavnost. Tudi zato je zakonodajalec Unije s sprejetjem člena 168a Direktive o DDV odpravil takšne modele financiranja nepremičnin, ki se uporabljajo pretežno za stanovanjske namene.

26 Člen 20(2) Šeste direktive 77/388/EGS je določal zgolj, da se poprave izvede v letu, „v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano“.

27 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 19 in naslednje).

28 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 24).

29 Takšen učinek nastopi, ker se popravek v skladu s členom 184 in naslednjimi pa tudi na podlagi člena 26(1)(a) Direktive o DDV izvede zgolj v ustreznem delu v posameznem letu, s čimer se podjetniku v zvezi s tem DDV zagotavlja brezobrestno posojilo.

C. Podredno: merila za delovanje kot davčni zavezanec

43. Če Sodišče ne bo sledilo moji razlagi člena 184 in naslednjih (zlasti člena 187(2), drugi pododstavek) Direktive o DDV, je treba odgovoriti na naslednje vprašanje: na podlagi katerih meril se ugotavlja, ali je občina storitev, ki je obdavčena z DDV, pridobila kot davčna zavezanka ali kot oseba, ki ni davčna zavezanka, če tega ob pridobitvi ni izrecno povedala?

44. Vprašanje, ali je davčni zavezanec pridobil blago tako, da je deloval kot tak, torej za namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu člena 9 Direktive o DDV, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v obravnavani zadevi, med katerimi sta tudi vrsta obravnavanega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.[30]

1. Odločitev glede uvrstitve naložbe kljub neobstoju namena?

45. Sodišče za takojšnji in celotni odbitek vstopnega DDV zahteva z objektivnimi indici izkazan namen, da se bo v smislu člena 9 Direktive o DDV investicijsko blago uporabljalo za namene neodvisnega opravljanja kakršne koli ekonomske dejavnosti.[31]

46. V obravnavanem primeru občina ob pridobitvi še ni vedela, ali in v kakšnem obsegu bo Hišo kulture uporabljala tudi za gospodarske namene. Zato takšne namere ni mogla izrecno izraziti. Od davčnega zavezanca bi s tem pričakovali nekaj nemogočega. Šlo bi za sporno spodbudo, da se s previdnimi „izjavami o nameri“ doseže uvrstitev tega blaga med sredstva podjetja.

47. Tej dilemi se je Sodišče izognilo v zadevi Gmina Międzyzdroje,[32] ki se nanaša na uporabo člena 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV. V tej zadevi je Sodišče – kot pravilno navaja Republika Poljska – občini, sicer ne izrecno, vendar posledično, priznalo naknadno pravico do delnega odbitka vstopnega DDV za naložbe v športno dvorano, ki se je šele nekaj časa po pridobitvi na podlagi zakupne pogodbe začela uporabljati za obdavčljive transakcije. Sodišče pri tem ni izhajalo iz opredelitve glede namena uporabe blaga ob pridobitvi. Ugotovilo je, da je odbitek vstopnih davkov povezan s pobiranjem izstopnih davkov.[33]

2. Razvrstitev na podlagi meril iz člena 13 Direktive o DDV?

48. Če torej ni odločilen namen ob pridobitvi, je treba nujno določiti drugo merilo. S tega vidika je – pri osebah javnega prava – mogoče izhajati iz člena 13 Direktive o DDV. Na to se v svojih izvajanjih v bistvu sklicuje občina, prav tako pa je tudi Komisija v okviru obravnave izrazila določeno naklonjenost tej rešitvi.

30 Sodba z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 58), glej v tem smislu tudi sodbi z dne 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 29), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 21).

31 Tako izrecno sodbi z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, točka 34), in z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi (od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 47), glej tudi moje sklepne predloge, predstavljene v zadevi X (C-334/10, EU:C:2012:108, točka 81).

32 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 19), tako tudi sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24).

49. V skladu s členom 13 Direktive o DDV se osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi. Take dejavnosti so tiste dejavnosti, ki jih ti subjekti opravljajo v okviru posebne pravne ureditve, ki velja zanje, pri čemer mednje ne spadajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti. [34]

50. Zato je odločilno, ali je občina ob pridobitvi delovala kot državni organ. Iz tega je mogoče izhajati zgolj izjemoma (npr. v primeru razlastitve). Običajne oskrbe s potrošnim blagom osebe javnega prava praviloma ne izvajajo kot državni organi. Zato bo občina ob pridobitvi praviloma delovala kot davčni zavezanec.

51. Vendar me razlaga na podlagi člena 13 Direktive o DDV ne prepriča. Že iz besedila tega člena izhaja, da se osebe javnega prava v zvezi s transakcijami pod določenimi pogoji ne štejejo za davčne zavezance. Tako se ta določba izrecno nanaša na izstopno stran (to je opravljanje storitev), in ne na vstopno stran (to je pridobitev storitev). Navedeno dodatno potrjuje še člen 13(1)(2) in (3) Direktive o DDV. Ta člen se sklicuje na izkrivljanje konkurence (drugi pododstavek) in na obseg dejavnosti, ki ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv (tretji pododstavek). Tega ni mogoče prenesti na vstopno stran ob pridobitvi.

52. Smisel in namen člena 13 Direktive o DDV je, da se za določene dejavnosti oseb javnega prava priznajo ugodnosti, [35] kadar in ker te osebe kot državni organi izvajajo javne naloge. Če kljub temu pride do znatnega izkrivljanja konkurence, so takšne gospodarske dejavnosti v skladu s členom 13(1)(2) Direktive o DDV načeloma obdavčene, kljub temu, da jih izvajajo državni organi. V takšnem primeru se ugodnosti ne priznajo.

53. V obravnavanem primeru bi bila uporaba člena 13 Direktive o DDV v primeru pridobitve občini sicer v prid. Če pa občina blago pridobi kot državni organ, bi bila v določenih primerih postavljena v slabši položaj. V takšnem primeru bi bilo namreč treba pravico do odbitka vstopnega DDV zavrniti, čeprav bi občina blago, ki ga je pridobila kot državni organ, uporabljala za namene gospodarske dejavnosti. Za odbitek vstopnega davka pa je na podlagi člena 168 Direktive o DDV odločilno, ali je bil ob pridobitvi obračunan DDV, in ali se blago uporablja za obdavčljive transakcije. Kot izhaja iz člena 14(2)(a) Direktive o DDV je obdavčljiva dobava podana tudi v primeru prenosa lastninske pravice na premoženju proti plačilu odškodnine po nalogu ali ki ga je opravil državni organ ali je bil opravljen v njegovem imenu ali na podlagi zakona (torej kot državni organ).

54. Člen 13 Direktive o DDV torej ne daje odgovora na vprašanje, ali oseba javnega prava ob pridobitvi blaga deluje kot davčni zavezanec ali ne, temveč samo, ali se pri opravljanju dobav in storitev šteje za davčnega zavezanca.

3. Domneva uvrstitve pri davčnem zavezancu, ki blago kasneje dejansko uporablja za obdavčljive transakcije

55. Če bo Sodišče sledilo vsaj mojemu stališču, da je manjkajoča ureditev vključitve pod gospodarsko dejavnost, drugače kot obdavčitev blaga, pridobljenega za zasebno rabo, za namene gospodarske dejavnosti, v nasprotju z načelom nevtralnosti in načelom enakega obravnavanja, naj širše razlaga vsaj pridobitev „kot davčni zavezanec“.

34 Sodba z dne 29. oktobra 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točka 70), glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, točki 17 in 22).

35 Sodišče pogosto govori o *oprostitvi plačila davka*, sodbe z dne 13. decembra 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 41); z dne 12. septembra 2000, Komisija/Združeno kraljestvo (C-359/97, EU:C:2000:426, točka 55), in z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točki 20 in 21), ki jo je treba razlagati ozko.

56. V primerih, ki jih je doslej obravnavalo Sodišče in v katerih ni priznalo pravice do naknadnega odbitka vstopnega DDV, se pridobitelj blaga ob pridobitvi ni štel za davčnega zavezanca (tako v zadevi Waterschap [36]), ali pa je blago izrecno šele naknadno vključil med svoja poslovna sredstva (tako v zadevi Lennartz [37]), je bilo samo po sebi umevno, da ga je sprva pridobil za zasebne namene. Od navedenega je treba razlikovati tukajšnji primer, v katerem je pridobitelj davčni zavezanec, ki ni sprejel izrecne odločitve.

57. V primeru davčnega zavezanca, ki pridobi blago, ki ga po naravi lahko uporablja tudi za gospodarske namene, in ki še ne more izključiti, da bo morda to blago v obdobju iz člena 187 Direktive o DDV uporabljal za namene obdavčljivih transakcij, je mogoče domnevati, da ga je ob pridobitvi kot davčni zavezanec pridobil tudi z namenom morebitne kasnejše uporabe v gospodarske namene. To velja zlasti, če tega blaga izrecno ne ohrani v svojem zasebnem premoženju – in ga s tem izvzame iz sistema DDV. [38]

58. V primerjavi s Šesto direktivo 77/388/EGS spremenjeno besedilo člena 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (v zvezi s tem izčrpno zgoraj pod točkama 36 in 37) govori tudi v prid tej rešitvi, ker kot odločilno upošteva prvo uporabo po pridobitvi („ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno“).

59. Posledično lahko v skladu s členom 187(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV pravica do odbitka ob pridobitvi nastane že zgolj na podlagi predvidene namere uporabe, če se ta kasneje dejansko potrdi. Zaradi sprva načrtovane uporabe za negospodarske namene pa najprej obstaja zgolj po temelju (zato samo v višini 0 EUR). Če se v obdobju popravka odbitka namen uporabe kasneje spremeni, je na podlagi členov 184 in 185 Direktive o DDV mogoče izvesti natančni naknadni popravek odbitka *ex nunc* in po posameznem letu v ustrezni višini.

60. Domneva takšne potencialne namere prihodnje uporabe zato davčnemu zavezancu ne omogoča takojšnjega odbitka, temveč mu zgolj omogoča kasnejši delni odbitek, če se blago znotraj obdobja popravka odbitka še vedno uporablja za obdavčljive namene. Tudi s tem se preprečuje tako neupravičeno dajanje prednosti davčnemu zavezancu kot tudi neupravičeno postavljanje davčnega zavezanca v slabši položaj.

VI. Predlog

61. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanja Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) odgovori tako:

Občina ima v skladu s členi 167, 168, 184, 185 in 187(2), drugi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in načelom nevtralnosti pravico s popravkom odbiti vstopni DDV, ki ga je plačala v zvezi s svojimi investicijskimi odhodki, če s tem opravlja obdavčljive transakcije. To velja tudi, če se je izdelano ali pridobljeno investicijsko blago sprva uporabljalo za namene, ki niso predmet DDV, vendar se je način uporabe investicijskega blaga v obdobju iz člena 187 Direktive o DDV spremenil in ga občina zdaj uporablja tudi za obdavčljive transakcije.

Pri tem ni pomembno, ali je bilo že ob izdelavi oziroma pridobitvi izrecno povedano, da se namerava blago v prihodnje uporabljati za obdavčljive transakcije.

36 Sodba z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Sodba z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 To je namreč po mnenju Sodišča posledica pridobitve kot oseba, ki ni davčni zavezanec – glej med drugim sodbo z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, točka 33).

Za odgovor na prvo vprašanje tudi ni pomembno, da se investicijsko blago uporablja za obdavčljive in neobdavčljive transakcije ter da konkretnih investicijskih odhodkov ni mogoče objektivno pripisati nobeni od navedenih vrst transakcij. To se nanaša samo na vprašanje razdelitve odbitka po višini, ne pa tudi na popravek odbitka kot takšen.