

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 22. oktobra 2015(*)

„Predhodno odločanje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – člen 168 – Pravica do odbitka – Odbitek vstopnega davka, plačnega za pridobitev ali proizvodnjo investicijskega blaga – Rekreativna pot, neposredno namenjena brezplačni javni uporabi – Uporaba rekreativne poti kot sredstvo za izvajanje obdavčenih transakcij“

V zadevi C-126/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Litva) z odločbo z dne 18. februarja 2014, ki je prispela na Sodišče 17. marca 2014, v postopku

„Sveda“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

ob udeležbi

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik četrttega senata v funkciji predsednika petega senata, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, in C. Vajda (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 4. februarja 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za litovsko vlado D. Kriaušėnas, R. Dzikovič in D. Stepanienė, agenti,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brighthouse, J. Kraehling, in M. Holt, agenti, skupaj z O. Thomasom, barrister,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in A. Steiblytė, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 22. aprila 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168 Direktive Sveta

2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo „Sveda“ UAB (v nadaljevanju: Sveda) in Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (nacionalna davčna inšpekcija, ki spada v okvir ministrstva za finance Republike Litve, v nadaljevanju: nacionalna davčna inšpekcija) zaradi odločbe o zavrnitvi odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je družba Sveda plačala v okviru ureditve baltske mitološke rekreacijske učne poti (v nadaljevanju: rekreacijska pot).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

4 Člen 63 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

5 Člen 167 navedene direktive določa:

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

6 Člen 168 iste 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 ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

Litovsko pravo

7 Člen 58(1), točka 1, zakona št. IX-751 z dne 5. marca 2002 o davku na dodano vrednost določa:

„Zavezanec za DDV ima pravico do odbitka vstopnega DDV in/ali DDV ob uvozu za pridobljeno in/ali uvoženo blago in/ali storitve, če so to blago in/ali storitve namenjeni uporabi za te dejavnosti, ki jih izvaja navedeni zavezanec za DDV:

1. dobavo blaga in/ali storitev, obdavčenih z DDV.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Družba Sveda je pravna oseba, ki opravlja pridobitne dejavnosti, ki vključujejo nastanitveno dejavnost, oskrbovanje s hrano in pijačo, organizacijo sejmov, kongresov in razvedrilnih dejavnosti, inženirsko dejavnost in z njimi povezano svetovanje.

9 Družba Sveda je 2. marca 2012 z nacionalno plačilno agencijo pri ministrstvu za kmetijstvo (Nacionalinė mokesčių agentūra prie Žemės ūkio ministerijos) sklenila sporazum o subvencioniranju. V skladu s tem sporazumom se je družba Sveda zavezala, da bo izvedla projekt, imenovan „Baltška mitološka rekreacijska (užna) pot“, ter da bo javnosti omogočila brezplačen dostop do nje. Ta agencija se je zavezala, da bo prevzela do 90 % stroškov izvedbe tega projekta, preostali stroški izvedbe pa so bremenili družbo Sveda.

10 Družba Sveda je odbila DDV v zvezi s pridobitvijo ali proizvodnjo nekaterega investicijskega blaga v okviru del za izvedbo zadevne rekreacijske poti in sestavila obračun DDV za junij 2012, v katerem je vstopni davek navedla, kot da je odbiten. Nacionalna davčna inspekcija v okrožju Klaipėda (Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija), pri kateri je družba Sveda vložila zahtevo za vračilo zadevnih zneskov DDV, pa je menila, da tako vračilo ni upravičeno, saj ni bilo dokazano, da so bili pridobljeno blago in storitve namenjeni uporabi za potrebe dejavnosti, obdane z DDV. Na tej podlagi je nacionalna davčna inspekcija v okrožju Klaipėda 24. avgusta 2012 zavrnila odbitek teh zneskov.

11 Družba Sveda je pri Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionalno upravno sodišče v Vilni) vložila tožbo za odpravo odločbe o zavrnitvi tega odbitka. Ta tožba je bila zavrnjena kot neutemeljena.

12 Družba Sveda je zato pri Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče) vložila pritožbo.

13 Čeprav je družba Sveda po mnenju predložitvenega sodišča imela zadevne stroške v zvezi z investicijskim blagom z namenom, da bi v prihodnje opravljala ekonomske dejavnosti, navedeno sodišče vseeno dvomi o možnosti odbitka plačnega vstopnega DDV. V zvezi s tem se sprašuje o obstoju neposredne in takojšnje povezave med stroški v zvezi z opravljenimi deli in ekonomskimi dejavnostmi, ki jih je načrtovala družba Sveda, saj je rekreacijska pot namenjena neposredno brezplačni javni uporabi.

14 V teh okoliščinah je Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 168 Direktive o DDV mogoče razlagati tako, da davčnemu zavezancu priznava pravico do odbitka vstopnega DDV, plačnega pri proizvodnji oziroma pridobitvi osnovnih sredstev, namenjenih za poslovanje, kot so ta v obravnavani zadevi, ki so neposredno namenjena brezplačni rabi s strani javnosti, vendar se lahko štejejo za sredstva, ki obiskovalce privabijo v kraj, kjer davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti namerava dobavljati blago in/ali opravljati storitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

15 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168 Direktive o DDV razlagati tako, da davčnemu zavezancu v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, daje pravico do odbitka vstopnega DDV, plačnega za pridobitev ali proizvodnjo investicijskega blaga – za namene nameravane ekonomske dejavnosti, povezane s podeželskim in rekreacijskim

turizmom – ki je na eni strani neposredno namenjeno brezplačni javni uporabi, na drugi strani pa je lahko sredstvo za izvajanje obdavčenih transakcij.

16 Za odgovor na to vprašanje je treba uvodoma spomniti, da je pravica do odbitka iz člena 168(a) Direktive o DDV del sistema DDV in da načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu sodbo SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 55 in navedena sodna praksa).

17 Namen ureditve odbitka je namreč podjetnika v celoti razbremeniti DDV, dolgovanega ali plačanega v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom za vse ekonomske dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbo Eon Aset Menidžmant, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 43 in navedena sodna praksa).

18 Iz člena 168 Direktive o DDV je razvidno, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga deluje kot tak, v delu, v katerem to blago uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za zadevno blago (glej zlasti sodbo Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).

19 Prvič, v zvezi z vprašanjem, ali je družba Sveda delovala kot davčna zavezanica ob urejanju rekreacijske poti, in sicer za namene ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, je treba opozoriti, da lahko oseba, ki deluje kot davčni zavezanec, pridobi blago in storitve za namene ekonomske dejavnosti v smislu te določbe, tudi če se to blago ne uporabi takoj za to ekonomsko dejavnost (glej v tem smislu sodbo Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točka 14).

20 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za davčnega zavezanca šteti osebo, ki opravi naložbene izdatke z namenom, potrjenim z objektivnimi elementi, opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Kot tak ima torej v skladu s členom 167 in naslednjimi te direktive pravico do takojšnjega odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za naložbene izdatke, opravljene za namene transakcij, ki jih namerava opraviti in pri katerih je davek odbiten (glej v tem smislu sodbo Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, točka 27 in navedena sodna praksa). Ta pravica do odbitka v skladu s členoma 63 in 167 Direktive o DDV nastane, ko nastane obveznost za obračun davka, to je ob dobavi blaga (sodba Klub C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).

21 Vprašanje, ali je davčni zavezanec deloval kot tak za namene ekonomske dejavnosti, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v obravnavani zadevi, med katerimi sta vrsta zadevnega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti tega davčnega zavezanca (glej v tem smislu zlasti sodbo Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točki 40 in 41 in navedena sodna praksa). Predložitveno sodišče je pristojno, da to presodi.

22 V obravnavanem primeru je predložitveno sodišče opisalo izdatke, povezane z investicijskim blagom iz postopka v glavni stvari, kot zanesljivo namenjene opravljanju ekonomskih dejavnosti, ki jih načrtuje družba Sveda. V skladu z ugotovitvami tega sodišča, ki se pri tem opira na objektivne elemente iz spisa, ki mu je bil predložen, je mogoče zadevno rekreacijsko pot šteti za sredstvo, ki privablja obiskovalce z namenom ponujanja blaga in storitev s prodajo spominkov, prehrane in pijače ter možnostjo dostopa do plačljivih zanimivosti in kopanja.

23 Tako je iz navedenih ugotovitev razvidno, da je družba Sveda zadevno investicijsko blago pridobila ali proizvedla z namenom, potrjenim z objektivnimi elementi, opravljanja ekonomske dejavnosti in je zato delovala kot davčna zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.

24 Te ugotovitve nikakor ni mogoče izpodbiti z okoliščinami, ki jo je navedla litovska vlada, da bo v skladu z zadevnim sporazumom o subvencioniranju to investicijsko blago treba dati brezplačno na voljo javnosti za obdobje petih let od njegove pridobitve in da ga zato v tem obdobju ne bo mogoče uporabljati v okviru ekonomskih dejavnosti družbe Sveda.

25 To, da tak sporazum o subvencioniranju v navedenem obdobju ne omogoča dajanja rekreacijske poti iz postopka v glavni stvari na voljo proti plačilu, namreč ne preprečuje družbi Sveda, da opravlja ekonomske dejavnosti iz točke 22 te sodbe. Natančneje, v skladu z mnenjem predložitvenega sodišča je mogoče šteti, da je ta rekreacijska pot namenjena temu, da privabi obiskovalce in jih spodbuja k nakupu blaga in storitev, ki so obdavčeni z DDV in jih ponuja družba Sveda. Poleg tega, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, bodo stroške družbe Sveda, ki je pravna oseba, ki opravlja pridobitno dejavnost, v zvezi z investicijskim blagom za ureditev navedene rekreacijske poti vsaj deloma pokrili prihodki, ustvarjeni z dobavo blaga in storitev v okviru nameravanih ekonomskih dejavnosti.

26 Drugič, v zvezi z vprašanjem, ali družba Sveda investicijsko blago iz postopka v glavni stvari uporablja za namene svojih obdavčenih transakcij v skladu s členom 168 Direktive o DDV, je iz ugotovitev predložitvenega sodišča razvidno, da je pridobitev ali proizvodnja tega investicijskega blaga namenjena neposredno brezplačni javni uporabi, vendar da hkrati spada v okvir cilja poznejšega opravljanja obdavčljivih transakcij s strani davčnega zavezanca.

27 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora za priznanje pravice do odbitka plačane davke vstopnega DDV davčnemu zavezancu in za določitev obsega take pravice na deloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med posamično vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunane na pridobitev blaga ali storitev višje v verigi, je pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, pri katerih je DDV odbiten (glej zlasti sodbo SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57).

28 Vendar, kot je poudarila generalna pravobranilka v točkah 33 in 34 sklepnih predlogov, je Sodišče prav tako priznalo pravico do odbitka DDV v korist davčnega zavezanca, tudi ob neobstoju neposredne in takojšnje povezave med posamično vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, pri katerih je DDV odbiten, kadar so nastali stroški del splošnih stroškov tega davčnega zavezanca in so tako sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, točka 24, in SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 58).

29 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da morajo davčni organi in nacionalna sodišča v okviru uporabe merila neposredne povezave, ki ga morajo uporabiti, upoštevati vse okoliščine zadevnih transakcij in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Obstoj take povezave je torej treba presoјati glede na objektivno vsebino zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbo Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, točke 22, 23 in 33 ter navedena sodna praksa).

30 Iz ugotovitev predložitvenega sodišča je razvidno, da bi morali biti v zadevi iz postopka v glavni stvari stroški, ki jih je imela družba Sveda v zvezi z gradbenimi deli za rekreacijsko pot iz postopka v glavni stvari, deloma zajeti v ceni blaga ali storitev, dobavljenih v okviru njene

nameravane ekonomske dejavnosti.

31 Predložitveno sodišče pa dvomi o obstoju neposredne in takojšnje povezave med vstopnimi transakcijami in celotno nameravano ekonomsko dejavnostjo družbe Sveda, ker je zadevno investicijsko blago neposredno namenjeno brezplačni javni uporabi.

32 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (sodba Eon Aset Menidžmant, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 44 in navedena sodna praksa). V teh dveh primerih je namreč neposredna in takojšnja povezava med nastalimi vstopnimi stroški in nadaljnjimi ekonomskimi dejavnostmi davčnega zavezanca pretrgana.

33 Na eni strani, iz predložitvene odločbe nikakor ni razvidno, da dajanje rekreacijske poti iz postopka v glavni stvari na voljo javnosti spada pod eno od oprostitev iz Direktive o DDV. Na drugi strani, ker je mogoče stroške družbe Sveda v zvezi z ureditvijo te poti, kot je razvidno iz točke 23 te sodbe, povezati z nameravano ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca, ti stroški niso povezani z dejavnostmi, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

34 Zato takojšnja brezplačna uporaba investicijskega blaga v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, ne izpodbija neposredne in takojšnje povezave med vstopnimi transakcijami na eni strani in izstopnimi transakcijami, pri katerih je DDV odbiten, ali celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca na drugi strani, tako da ta uporaba ne vpliva na obstoj pravice do odbitka DDV.

35 Tako je razvidno, da med stroški družbe Sveda in njeno celotno nameravano ekonomsko dejavnostjo obstaja neposredna in takojšnja povezava, vendar mora to preveriti predložitveno sodišče.

36 Poleg tega obdobja popravka odbitkov ne vplivajo na nastanek pravice do odbitka DDV (glej v tem smislu sodbo Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točki 8 in 20), ki je v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 20 te sodbe, odvisen zgolj od statusa, v okviru katerega zadevna oseba ravna ob pridobitvi zadevnega blaga. To velja ne glede na to, ali mora davčni zavezanec ponovno plačati davek, plačan višje v verigi, če se v nadaljevanju izkaže, da blago, pridobljeno ali proizvedeno višje v verigi, ni bilo uporabljeno za namene njegove ekonomske dejavnosti.

37 Glede na navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168 Direktive o DDV razlagati tako, da davčnemu zavezancu v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, daje pravico do odbitka vstopnega DDV, plačane za pridobitev ali proizvodnjo investicijskega blaga – za namene nameravane ekonomske dejavnosti, povezane s podeželskim in rekreacijskim turizmom – ki je na eni strani neposredno namenjeno brezplačni javni uporabi, na drugi strani pa lahko omogoča izvajanje obdavčenih transakcij, če je izkazana neposredna in takojšnja povezava med stroški v zvezi z vstopnimi transakcijami in eno ali več izstopnimi transakcijami, pri katerih je DDV odbiten, ali celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca, kar mora na podlagi objektivnih elementov preveriti predložitveno sodišče.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da davčnemu zavezancu v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, daje pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, plačanega za pridobitev ali proizvodnjo investicijskega blaga – za namene nameravane ekonomske dejavnosti, povezane s podeželskim in rekreacijskim turizmom – ki je na eni strani neposredno namenjeno brezplačni javni uporabi, na drugi strani pa lahko omogoča izvajanje obdavčenih transakcij, če je izkazana neposredna in takojšnja povezava med stroški v zvezi z vstopnimi transakcijami in eno ali več izstopnimi transakcijami, pri katerih je davek na dodano vrednost odbiten, ali celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca, kar mora na podlagi objektivnih elementov preveriti predložitveno sodišče.

Podpisi

* Jezik postopka: litovščina.