

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 25. julija 2018(*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – ?leni 167, 168 in 184 – Odbitek vstopnega davka – Popravek – Nepremi?nine, pridobljene kot investicijsko blago – Prvotna uporaba za dejavnost, ki ne daje pravice do odbitka, nato pa tudi za dejavnost, obdav?eno z DDV – Javni organ – Status dav?nega zavezanca v trenutku obdav?ljive transakcije“

V zadevi C?140/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) z odlo?bo z dne 22. decembra 2016, ki je na Sodiš?e prispela 17. marca 2017, v postopku

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Gmina Ryjewo,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Rosas, sodnik, C. Toader, A. Prechal (poro?evalka), sodnici, in E. Jaraši?nas, sodnik,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. januarja 2018,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej J. Kaute in B. Ko?odziej, agenta,
- za Gmina Ryjewo M. Gizicki, advokat, in B. Rasz, doradca podatkowy,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk-Sza?adzi?ska, agenta,
- za Evropsko komisijo F. Clotuche-Duvieusart in ?. Habiak, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 19. aprila 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 167, 168 in 184 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) in na?ela nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vodja nacionalne davne uprave, Poljska) in Gmina Ryjewo (obina Ryjewo, Poljska) (v nadaljevanju: obina) glede odlobe Minister Finansów (minister za finance, Poljska, v nadaljevanju: minister), s katero je ta obini zavrnil popravek odbitka vstopnega DDV za nepremiino, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago in je bila najprej namenjena oprošeni dejavnosti, nato pa tudi obdavljivi dejavnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 len 2(1) Direktive 2006/112 doloa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države lanice za plailo“.

4 len 9(1) te direktive doloa:

„Davni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli 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, vkljuo z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkorišanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 len 13(1) navedene direktive doloa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi [organi oblasti], tudi e pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plaila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, e bi njihova obravnava, kot da niso davni zavezanci, povzroila znatno izkrivljanje konkurence.

[...]“

6 len 63 te direktive doloa:

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

7 len 167 Direktive 2006/112 doloa:

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

8 len 168 te direktive doloa:

„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;

[...]

9 Člen 184 navedene direktive določa:

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

10 Člen 185(1) te direktive določa:

„Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.“

11 Člena 187 in 189 Direktive 2006/112 vsebujeta pravila za popravek v zvezi z investicijskim blagom, ki se med drugim nanašajo na obdobje popravka pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago.

Poljsko pravo

12 Člen 15 ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U., št. 54, pozicija 535) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizične osebe, ki neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Ekonomska dejavnost pomeni vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, vključno z gospodarskimi subjekti, ki pridobivajo naravne vire, in kmeti, ter dejavnost samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje zlasti izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, ki je namenjeno trajnemu 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.“

13 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 člena 114, člena 119(4), člena 120(17) in (19) ter člena 124 pravico, da odbijejo od zneska DDV, ki so ga dolžni plačati, znesek vstopnega DDV.“

14 Člen 91 tega zakona določa:

„[...]

2. Davčni zavezanec v primeru blaga in storitev, ki jih na podlagi določb o davku na dohodek všteje v amortizirana opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, ter nepremičnin in pravic do uporabe zemljišč, če so bile vštete v opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva pridobitelja, razen teh, katerih začetna vrednost ne presega 15.000 [poljskih zlotov (PLN)], 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 je imel davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega vstopnega davka za blago ali storitev, ki jo je uporabil ta zavezanec, in je izvedel ta odbitek, ali kadar ni imel te pravice do odbitka, vendar jo je pridobil zaradi spremembe pravice do odbitka vstopnega davka za to blago ali storitev.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Občina je od leta 2005 registrirana kot zavezanka za DDV.

16 V letih 2009 in 2010 je zgradila Hišo kulture. V okviru te gradnje so ji bili dobavljeni blago in storitve, za katere je plačala DDV. Po zaključeni gradnji, leta 2010, je Hišo kulture v upravljanje neodplačno zaupala občinskemu kulturnemu centru.

17 V letu 2014 je občina izrazila namen, da to nepremičnino prenese v svoje premoženje in prevzame njeno upravljanje. Nato je želela Hišo kulture tako brezplačno dati na razpolago občanom kot tudi za plačilo oddajati za komercialne namene. V zvezi s to odplačno uporabo je občina izrecno izjavila, da namerava izdajati račune z obračunanim DDV. Občina do zdaj še ni odbila DDV, ki ga je plačala za naložbo.

18 Minister, ki ga je občina zaprosila za izdajo zavezujoče informacije, je v odločbi z dne 28. maja 2014 ocenil, da ob uporabi zlasti člena 91(2) in (7) zakona o DDV ta ni upravičena do popravka odbitka DDV, predvsem zato, ker s tem, ko je zadevno blago in storitve pridobila z namenom, da nepremičnino da brezplačno na razpolago občinskemu kulturnemu centru, občina tega blaga ni pridobila za namene ekonomske dejavnosti in torej ni delovala kot zavezanka za DDV.

19 S sodbo z dne 18. novembra 2014 je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (upravno sodišče vojvodstva v Gdansk, Poljska) ugodilo tožbi, ki jo je občina vložila zoper odločbo ministra z dne 28. maja 2014.

20 To sodišče je menilo, da ima davčni zavezanec, tudi če sprva blago in storitve uporablja za namene dejavnosti, ki niso predmet DDV, kljub temu pravico pozneje odbiti vstopni DDV, če se namen uporabe tega blaga in storitev spremeni in se nato uporabljajo za obdavčljive transakcije. V zvezi s tem naj občini ne bi bilo mogoče utemeljeno očitati, da v svoji vlogi, na podlagi katere je bila izdana odločba z dne 28. maja 2014, ko je pridobila nepremičnino, ni izrecno izjavila, da jo namerava uporabljati v okviru ekonomske dejavnosti.

21 Predložitveno sodišče, Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki obravnava kasacijsko pritožbo ministra, se sprašuje, ali ima v skladu s členi 167, 168 in 184 Direktive 2006/112 občina pravico s popravkom odbiti vstopni DDV, ki ga je plačala v zvezi z investicijskimi odhodki, če se je zadevno investicijsko blago sprva uporabljalo za dejavnosti, ki niso predmet DDV – v obravnavanem primeru v okviru izvajanja nalog, ki jih ima občina kot organ oblasti – nato pa tudi za obdavčljive transakcije.

22 V zvezi s tem predložitveno sodišče meni, da iz sodbe z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), izhaja, da bi moral biti odgovor na to vprašanje nikalen, ker iz te sodbe izhaja, da oseba javnega prava, ki ob pridobitvi investicijskega blaga deluje kot organ oblasti, in ne kot davčni zavezanec, nima nobene pravice do odbitka DDV, plačnega za to blago, tudi če ta organ pozneje deluje kot davčni zavezanec.

23 Vendar naj bi spoznanja iz te sodbe postala negotova, saj naj bi Sodišče v sklepu z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), menilo, da je bil v primeru, ko je zadevna občina spremenila namembnost nepremičnine, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago, tako, da je bilo blago najprej namenjeno uporabi, ki ne daje pravice do odbitka DDV, nato pa uporabi, ki daje to pravico, popravek odbitkov na celoma dovoljen.

24 V zvezi s tem naj bi se postavljalo vprašanje, ali je pomembno dejstvo, ali je ob pridobitvi investicijskega blaga občina izrecno izjavila, da ga namerava v prihodnje uporabljati tudi za obdavčljive transakcije, ali tega ni storila.

25 Kadar tak namen ni bil izražen, se postavlja še vprašanje, ali je treba funkcijo, v kateri je organ oblasti deloval, presojati samo glede na prvo uporabo investicijskega blaga ali je treba upoštevati tudi druga merila.

26 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali ima občina ob upoštevanju členov 167, 168 ter 184 in naslednjih Direktive [2006/112] 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 dejavnosti, 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

27 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 167, 168 in 184 Direktive 2006/112 ter načelo nevtralnosti DDV razlagati tako, da nasprotujejo temu, da ima oseba javnega prava pravico do popravka odbitkov DDV, plačnega za nepremičnino, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ko je ob pridobitvi tega blaga, prvič, to blago bilo po naravi mogoče uporabljati tako za obdavčene kot neobdavčene dejavnosti, vendar pa se je najprej uporabljalo za neobdavčene dejavnosti, in drugič, ta javni organ ni izrecno izjavil, da namerava to blago uporabljati za obdavčeno dejavnost, vendar te možnosti tudi ni izključil.

28 Za odgovor na to vprašanje je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča

pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki so ga dolžni ali so ga plačali za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, na predhodni stopnji v verigi transakcij pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije (glej zlasti sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 37).

29 Namen sistema odbitkov je davčnemu zavezancu v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 38 in navedena sodna praksa).

30 Kot je Sodišče večkrat poudarilo, je pravica do odbitka, določena v členu 167 in naslednjih Direktive 2006/112, sestavni del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Zlasti se ta pravica izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 39 in navedena sodna praksa).

31 Določbe člena 187 Direktive 2006/112 se nanašajo na primere popravka odbitkov, kakršni so v postopku v glavni stvari, pri katerih se investicijsko blago, pri uporabi katerega DDV ni odbiten, nato nameni uporabi, pri kateri je odbiten (sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 23 in navedena sodna praksa).

32 Sistem popravka odbitkov je bistveni del sistema, ki ga vzpostavlja Direktiva 2006/112, saj ima namen zagotoviti pravilnost odbitkov in torej nevtralnost davčnega bremena (sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 24 in navedena sodna praksa).

33 Pravica do odbitka DDV je vendarle odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 40 in navedena sodna praksa).

34 Tako je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v zvezi s temi vsebinskimi zahtevami ali pogoji iz člena 168 Direktive 2006/112 razvidno, da ima le oseba, ki je davčni zavezanec, in ki ob pridobitvi blaga deluje kot taka, pravico do odbitka za to blago in lahko odbije DDV, ki ga je dolžna plačati ali ga je plačala za to blago, če ga uporablja za namene svojih obdavčljivih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 11. julija 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točka 8, in z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 18 in navedena sodna praksa).

35 V skladu s členoma 63 in 167 Direktive 2006/112 pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, to je ob dobavi blaga (sodba z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).

36 Ta načela se uporabljajo tudi v položaju, v katerem je zadevni subjekt oseba javnega prava, ki uveljavlja pravico do popravka odbitkov DDV na podlagi člena 184 in naslednjih Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, točka 39).

37 Iz tega izhaja, da kadar javni organ, kot je v obravnavanem primeru občina, ob pridobitvi investicijskega blaga deluje kot organ oblasti v smislu člena 13(1) Direktive 2006/112 in torej ne kot davčni zavezanec, na celoma nima pravice do popravka odbitkov za to blago, tudi če ga pozneje uporablja za obdavčeno dejavnost (glej v tem smislu sodbo z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, točka 44).

38 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je vprašanje, ali je davčni zavezanec ob dobavi blaga deloval kot davčni zavezanec, in sicer za potrebe ekonomske dejavnosti, dejansko vprašanje, ki ga mora predložitveno sodišče preučiti ob upoštevanju vseh podatkov v zadevi, med katerimi sta tudi vrsta obravnavanega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 11. julija 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točka 21, in z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 21)

39 Namen te preučitve je preveriti, ali je davčni zavezanec zadevno investicijsko blago pridobil ali proizvedel z namenom – potrjenim z objektivnimi elementi – opravljanja ekonomske dejavnosti in je zato deloval kot davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112 (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 20).

40 Čeprav v obravnavanem primeru nacionalna zakonodaja, ki se uporablja v zadevi v postopku v glavni stvari, za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, določa obdobje popravka petih oziroma celo desetih let od začetka uporabe zadevnega blaga, pa iz ugotovitev predložitvenega sodišča izhaja, da je obžina zahtevo vložila štiri leta po začetku uporabe nepremičnine s strani obžinskega kulturnega centra, ki mu je bilo neodplačno zaupano upravljanje.

41 Poleg tega – kar pa mora preveriti predložitveno sodišče – ni sporno, da je obžina v obravnavani zadevi ob pridobitvi nepremičnine kot investicijsko blago iz postopka v glavni stvari delovala pod enakimi pogoji kot posameznik, ki želi zgraditi nepremičnino, ne da bi v ta namen uporabila prerogative javne oblasti. V skladu s členom 13(1) Direktive 2006/112 in s tem povezano sodno prakso iz tega izhaja, da obžina ob nakupu zadevne nepremičnine ni delovala kot organ oblasti.

42 Zato se položaj v zadevi iz postopka v glavni stvari razlikuje od položaja iz sodbe z dne 2. junija 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), v katerem je zadevni javni organ investicijsko blago pridobil kot organ oblasti v smislu navedenega člena 13(1) in torej ne kot davčni zavezanec.

43 Dodaten dejavnik, zaradi katerega se položaj iz postopka v glavni stvari razlikuje od položaja iz navedene sodbe, je dejstvo, da je bila obžina v obravnavani zadevi ob pridobitvi nepremičnine kot investicijsko blago v letu 2010 že od leta 2005 registrirana kot zavezanka za DDV.

44 Poleg tega se položaj iz postopka v glavni stvari razlikuje od položaja iz sodbe z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), v katerem ni bilo sporno, da je zadevno finsko mesto ob pridobitvi nepremičnin delovalo kot davčni zavezanec, saj jih je pridobilo za zamene ekonomske dejavnosti, in sicer za oddajanje v najem.

45 Prav tako se položaj v zadevi iz postopka v glavni stvari razlikuje od položaja, glede katerega je bil izdan sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), saj je, kot je razvidno iz točke 11 tega sklepa, ob dobavi zadevne nepremičnine zadevna poljska obžina delovala kot davčna zavezanka, saj je predložitveno sodišče navedlo, da je ta obžina že med gradnjo nepremičnine izrecno izjavila, da namerava nepremičnino oddajati v najem gospodarski družbi, ki bo zanjo plačevala najemnino.

46 V zadevi iz postopka v glavni stvari pa je obžina šele po dobavi zadevne nepremičnine izjavila, da namerava nepremičnino oddajati v najem za komercialne namene.

47 Čeprav za ugotovitev, da je blago pridobil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, lahko

zadostuje nedvoumna in izrecna izjava ob pridobitvi tega blaga, da namerava to blago uporabiti za gospodarsko rabo, pa neobstoj takšne izjave ne pomeni, da takega namena ni mogoče implicitno izraziti.

48 V obravnavani zadevi je bil sicer edini namen, ki ga je izrazila obžina ob dobavi nepremičnine iz postopka v glavni stvari, zgolj ta, da jo nameni za javno uporabo kot hišo kulture. Čeprav se je ta namen v nadaljevanju uresnil s tem, da se je to blago brezplačno dalo na voljo občinskemu kulturnemu centru, pa ta namenitev sama po sebi ne izključuje, da bi se zadevno blago vsaj delno uporabljalo v gospodarske namene, na primer v okviru oddajanja v najem.

49 V tem smislu lahko vrsta blaga – ki je v skladu s sodno prakso Sodišča, navedeno v točki 38 te sodbe, dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri ugotavljanju, ali je davčni zavezanec ob dobavi nepremičnine deloval kot tak – nakazuje na to, da je obžina nameravala delovati kot davčni zavezanec.

50 Indic v tem smislu je tudi dejstvo, da je bila obžina pred dobavo in pridobitvijo nepremičnine iz postopka v glavni stvari že registrirana kot davčni zavezanec.

51 Po drugi strani pa ni pomembno, da zadevno blago ni bilo takoj uporabljeno za obdavčene transakcije, saj uporaba blaga določa samo obseg prvotnega odbitka oziroma obseg morebitnih poznejših popravkov, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, točka 39).

52 Čeprav se predložitveno sodišče v okviru prvega vprašanja sklicuje na dejstvo, da je obžina blago sprva „kot organ oblasti uporabljala za opravljanje javnih nalog“, tako to dejstvo, če bi se izkazalo za resnično, kar obžina izpodbija, ne posega v odgovor na ločeno vprašanje, ali je ta organ oblasti ob pridobitvi blaga deloval kot davčni zavezanec, zaradi česar bi pridobil pravico do odbitka za to blago, nakazuje pa na to, da obžina ni ravnala kot davčna zavezanka.

53 V položaju, kakršen je ta v zadevi iz postopka v glavni stvari – v katerem ob pridobitvi nepremičnine, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago, ki se že po svoji naravi lahko uporabi tako za obdavčene kot neobdavčene dejavnosti, javni organ, ki je že davčni zavezanec, ni izrecno izjavil, da namerava to blago uporabljati za obdavčeno dejavnost, vendar pa te možnosti tudi ni izključil – prvotna uporaba tega blaga za neobdavčene dejavnosti ne preprečuje, da bi se po preužitvi vseh dejstev, ki jo mora opraviti predložitveno sodišče, kot je bilo opozorjeno v točki 38 te sodbe, ugotovilo, da je pogoj iz člena 168 Direktive 2006/112, v skladu s katerim je moral davčni zavezanec delovati kot tak v trenutku pridobitve zadevnega blaga, izpolnjen.

54 V zvezi s tem, kot je poudarila tudi generalna pravobranilka v točki 55 sklepnih predlogov, je preverjanje v vsakem posameznem primeru, ali je ta pogoj izpolnjen, treba opraviti na podlagi širokega razumevanja pojma pridobitev „kot davčni zavezanec“.

55 Široko razumevanje tega pojma je potrebno glede na namen sistema odbitkov in tako tudi popravkov, ki je, kot je bilo opozorjeno v točkah od 29 do 31 te sodbe, zagotoviti nevtralnost davčnega bremena vseh ekonomskih dejavnosti, kar je narelo, iz katerega izhaja, da mora imeti praviloma vsak gospodarski subjekt možnost, da takoj uveljavlja pravico do odbitka za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije, pri čemer se lahko pravilnost odbitkov, kadar je to potrebno, zagotovi naknadno s popravkom.

56 Nazadnje, dejstvo, da je težko ali celo nemogoče konkretne investicijske odhodke objektivno razdeliti med obdavčene in neobdavčene transakcije, ne vpliva na preužitev pogoja iz člena 168 Direktive 2006/112, v skladu s katerim mora davčni zavezanec delovati kot tak v trenutku pridobitve blaga.

57 Ta razdelitev je posebej urejena s pravili o odbitnem deležu v ?lenih od 173 do 175 Direktive 2006/112. Izra?un odbitnega deleža za dolo?itev zneska odbitnega DDV se na?eloma uporabi samo za blago in storitve, ki jih dav?ni zavezanec uporablja za to, da opravlja hkrati gospodarske transakcije, pri katerih je davek odbiten, in gospodarske transakcije, pri katerih davek ni odbiten (glej zlasti sodbo z dne 14. decembra 2016, Mercedes Benz Italia, C?378/15, EU:C:2016:950, to?ka 34).

58 Poleg tega je dolo?itev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega DDV med ekonomske in neekonomske dejavnosti predmet diskrecijske pravice dr?av ?lanic, ki morajo pri izvajanju te pravice upoštevat cilj in sistemati?no te direktive ter na tej podlagi predvideti na?in izra?unavanja, ki objektivno odraža del vstopnih stroškov, ki se dejansko pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti (sodba z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, to?ka 42).

59 Zato je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba ?lene 167, 168 in 184 Direktive 2006/112 in na?elo nevtralnosti DDV razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da ima oseba javnega prava pravico do popravka odbitkov DDV, pla?anega za nepremi?nino, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ko je bilo ob pridobitvi tega blaga, prvi?, to blago po naravi mogo?e uporabljati tako za obdav?ene kot neobdav?ene dejavnosti, vendar pa se je najprej uporabljalo za neobdav?ene dejavnosti, in drugi?, ta javni organ ni izrecno izjavil, da namerava to blago uporabljati za obdav?eno dejavnost, vendar te mo?nosti tudi ni izklju?il, ?e iz preu?itve vseh dejanskih okoliš?in, ki jo mora opraviti predložitveno sodiš?e, izhaja, da je pogoj iz ?lena 168 Direktive 2006/112, v skladu s katerim je moral dav?ni zavezanec delovati kot tak v trenutku te pridobitve, izpolnjen.

Stroški

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

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

?lene 167, 168 in 184 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in na?elo nevtralnosti davka na dodano vrednost (DDV) je treba razlagati tako, da ne nasprotujejo temu, da ima oseba javnega prava pravico do popravka odbitkov DDV, pla?anega za nepremi?nino, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ko je bilo ob pridobitvi tega blaga, prvi?, to blago po naravi mogo?e uporabljati tako za obdav?ene kot neobdav?ene dejavnosti, vendar pa se je najprej uporabljalo za neobdav?ene dejavnosti, in drugi?, ta javni organ ni izrecno izjavil, da namerava to blago uporabljati za obdav?eno dejavnost, vendar te mo?nosti tudi ni izklju?il, ?e iz preu?itve vseh dejanskih okoliš?in, ki jo mora opraviti predložitveno sodiš?e, izhaja, da je pogoj iz ?lena 168 Direktive 2006/112, v skladu s katerim je moral dav?ni zavezanec delovati kot tak v trenutku te pridobitve, izpolnjen.

Podpisi

* Jezik postopka: poljš?ina.