

Za?asna izdaja

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 odlo?be, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska))

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Pridobitev investicijskega blaga – Vklju?itev investicijskega blaga v primeru negotove uporabe za gospodarske namene – Za?etna uporaba za opravljanje (javnih) nalog, ki ne upravi?ujejo pravice do odbitka – Kasnejša uporaba za obdav?ljivo dejavnost (sprememba uporabe) – Naknadni odbitek s popravkom odbitka vstopnega DDV“

I. Uvod

1. V tem postopku mora Sodiš?e odlo?iti, ali je mogo?e naknadno odbiti vstopni DDV, ?eprav dav?ni zavezanec blaga ob pridobitvi ni izrecno vklju?il v poslovna sredstva, ker kasnejše uporabe v tem trenutku še ni bilo mogo?e konkretno predvideti. To vprašanje se v tem primeru(2) postavlja v zvezi z ob?ino, ki je bila ob pridobitvi hkrati registrirana kot dav?na zavezanka in ki je pridobljeno blago šele štiri leta kasneje (vendar znotraj obdobja, v katerem je mogo?e izvesti popravek odbitka vstopnega DDV) uporabljala za namene obdav?ljivih transakcij.

2. V obrnjenem ?asovnem zaporedju pravica ob?ine do odbitka ne bi bila sporna. Takšen odbitek vstopnega DDV bi se naknadno zgolj popravil. Ali je lahko obdav?itev dav?nega zavezanca z DDV odvisna od ?asovnega zaporedja uporabe investicijskega blaga?

3. Fizi?ni osebi, ki je blago kupila izklju?no za zasebno rabo, Sodiš?e 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 ?asu spremenila, zaradi ?esar je treba razjasniti, ali je ta sodna praksa še naprej upoštevana. Ali jo je mogo?e uporabiti tudi za ob?ino, ki je bila ob pridobitvi registrirana kot dav?ni zavezanec in blaga ni izrecno opredelila kot sredstvo za opravljanje javnih nalog? Ali je pri tem pomembno, da se ob?ina samo pod pogoji iz

Člena 13 Direktive o DDV ne šteje za davčnega zavezanca?

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.

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, prvi? uporabljeno.“

B. Poljsko pravo

9. Poljski zakon o davku na blago in storitve (v nadaljevanju: zakon o DDV)(5) v ?lenu 15 dolo?a osebe, ki so dav?ni zavezanci:

„1. Dav?ni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez pravne osebnosti in fizi?ne 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, vklju?no 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, dolo?enih s posebnimi predpisi, za opravljanje katerih so bili imenovani, niso dav?ni zavezanci, razen ?e opravljajo transakcije, ki se izvajajo na podlagi civilnopravnih pogodb.“

10. ?len 86(1) zakona o DDV dolo?a:

„?e se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdav?ljivih transakcij, imajo dav?ni zavezanci iz ?lena 15 ob upoštevanju ?lenov 114, 119(4), 120(17) in (19) ter 124 pravico, da odbijejo od zneska DDV, ki so ga dol?ni pla?ati, znesek vstopnega DDV.“

11. ?len 91 zakona o DDV vsebuje dolo?be o popravku odbitka:

„2. Dav?ni zavezanec v primeru blaga in storitev, ki jih na podlagi dolo?b o davku na dobi?ek v?teje v amortizirana opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva, ter nepremi?nin in pravic do uporabe zemlji??, [...] popravek iz odstavka 1 opravi v roku naslednjih petih let – v primeru nepremi?nin in pravic do uporabe zemlji? pa v roku desetih let – od leta za?etka uporabe. [...]

7. Odstavki od 1 do 6 se smiselno uporabljajo, ?e [...] dav?ni zavezanec [ni imel pravice do odbitka] celotn[ega] vstopn[ega] davk[a] za blago ali storitev, ki jo uporabi [...], vendar je kasneje pri?lo 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 predlo?itveno sodi?e, je, ali ima ob?ina Ryjewo (v nadaljevanju: ob?ina) pravico naknadno odbiti sorazmerni del vstopnega DDV, ki ga je pla?ala v zvezi s svojimi investicijskimi odhodki. Navedeno vpra?anje se postavlja v zvezi s tem, da je ob?ina naro?ila gradnjo va?ke Hi?e kulture, ki jo je sprva uporabljala za opravljanje javnih nalog. Odhodki, ki jih je imela z njeno gradnjo, so vklju?evali tudi DDV.

13. Ob?ina je bila sicer v ?asu gradnje registrirana kot dav?na zavezanka in je zato oddajala ustrezne dav?ne obra?une. Pravice do odbitka vstopnega davka sprva ni uveljavljala, ker se Hi?a kulture ni uporabljala za obdav?ljive transakcije. Poleg tega zgrajene Hi?e kulture tudi ni izrecno vklju?ila „v poslovna sredstva“ ob?ine.

14. Na?in uporabe Hi?e kulture se je ?tiri leta po njenem dokon?anju spremenil, tako da jo ob?ina zdaj uporablja tudi za obdav?ljive transakcije. Ob?ina meni, da ima, odkar je za?ela odpla?no oddajati Hi?o kulture v najem, pravico s popravkom za ve? let na podlagi ?lena 91(7) in (7a), v povezavi s ?lenom 91(1) in (2) zakona o DDV, delno odbiti vstopni DDV, izkazan na

ra?unih, ki dokazujejo odhodke, ki jih je imela z njeno gradnjo.

15. Dav?ni organ je nasprotno ugotovil, da ob?ina nima pravice odbiti vstopnega DDV, ki ga je pla?ala v zvezi z odhodki, povezanimi z gradnjo in delovanjem Hiše kulture. Minister za finance meni, da blago in storitve, ki jih je ob?ina kupila za investicijske namene – gradnjo Hiše kulture, ki naj bi se neodpla?no dala na razpolago ob?inskemu kulturnemu centru – niso bili pridobljeni v okviru gospodarske dejavnosti in ob?ina zato ni delovala kot dav?na zavezanka. Kasnejša uporaba investicijskega blaga za opravljanje gospodarske dejavnosti ne pomeni, da je ob?ina ob pridobitvi delovala kot dav?na zavezanka.

16. Prvostopenjsko sodiš?e je zavzelo nasprotno stališ?e. Vendar iz ugotovljenih dejstev ni razvidno, da ob?ina 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 dav?ni zavezanec, tudi ?e sprva uporablja pridobljeno blago in storitve za namene, ki niso predmet DDV, kljub temu pravico pozneje odbiti vstopni DDV, ?e se namen uporabe tega blaga in storitev spremeni in se uporabljajo za obdav?ljive namene.

17. Minister za finance je zoper sodbo vojvodskega upravnega sodiš?a vložil kasacijsko pritožbo. Zdaj pristojno poljsko vrhovno upravno sodiš?e je sklenilo predložiti vprašanje za predhodno odlo?anje.

IV. Postopek pred Sodiš?em

18. Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) je Sodiš?u predložilo ta vprašanja:

1. Ali ima ob?ina ob upoštevanju ?lenov 167, 168 ter 184 in naslednjih Direktive o DDV ter na?ela nevtralnosti pravico (s popravkom) odbiti vstopni DDV, ki ga je pla?ala v zvezi s svojimi investicijskimi odhodki, ?e

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

- se je na?in uporabe investicijskega blaga spremenil in ga ob?ina zdaj uporablja tudi za obdav?ljive transakcije?

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

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

19. V postopku pred Sodiš?em so glede vprašanj za predhodno odlo?anje pisna stališ?a predložile ob?ina Ryjewo, Republika Poljska in Evropska komisija. Ustne obravnave dne 11. januarja 2018 so se udeležile ob?ina, finan?na uprava Republike Poljske, Republika Poljska in Evropska komisija.

V. Pravna presoja

20. Vprašanje je mogoče obravnavati skupaj: vsa se nanašajo na to, ali lahko obžina 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 dosedanja sodna praksa Sodišča glede naknadnega odbitka vstopnega DDV.

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) – sodna praksa 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, kakršni 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.

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)(2) Direktive o DDV.

36. V skladu s spremenjenim besedilom(26) člena 187(2)(2) Direktive o DDV namreč ni več odločilno samo, kdaj je bilo blago pridobljeno ali izdelano, temveč tudi, kdaj je bilo po pridobitvi

prvi? uporabljeno („ali, kadar je to ustrezno, prvi? uporabljeno“). To se po mojem mnenju nanaša zlasti na primere, ko dav?ni zavezanec blaga še ni uvrstil pod gospodarsko dejavnost, s ?imer 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. ?e bi namre? pridobitelj že ob pridobitvi izrazil ustrezno namero uporabe, bi bil že od za?etka upravi?en 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 Sodiš?e ob upoštevanju novega pravnega položaja ob?ini, ki – je podobno kot v obravnavanem primeru – športno dvorano sprva uporabljala za opravljanje javnih nalog, kasneje pa za namene obdav?ljivih transakcij, priznalo pravico do delnega naknadnega odbitka vstopnega davka.(27)

39. Zaradi sprva konkretno na?rtovane uporabe za namene, ki ni gospodarska dejavnost, vstopnega DDV ni mogo?e takoj odbiti. ?e se kasneje, v obdobju, v katerem je mogo?e izvesti popravek odbitka, namen uporabe spremeni, je v skladu s ?lenom 184 in naslednjimi Direktive o DDV mogo?e naknadno izvesti natan?ni popravek odbitka vstopnega DDV z u?inkom *ex nunc* in v posameznem letu v ustrezni višini od spremembe uporabe naprej. ?e se nato ponovno spremeni obseg gospodarske uporabe, je prav tako mogo?e izvesti ustrezni popravek na podlagi ?lena 184 in naslednjih Direktive o DDV.

40. Takšen naknadni popravek odbitka vstopnega DDV je tudi v skladu s smislom in namenom ?lena 184 in naslednjih Direktive o DDV. Kot je namre? ugotovilo Sodiš?e, je sistem popravkov odbitkov (?lena 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 dav?nega bremena.(28) Samo takšen naknadni popravek lahko dav?nega zavezanca razbremeni dav?nega bremena DDV, ki ga je pla?al ob pridobitvi blaga, kar je v skladu z na?elom nevtralnosti.

41. Poleg tega se s takšnimi popravki prepre?uje neenako obravnavanje dav?nih zavezancev glede na ?asovno zaporedje uporabe blaga za gospodarske in negospodarske namene. Zato je takšna razlaga tudi v skladu s ?lenom 20 Listine. Tako se v bistvu prepre?ujejo tako neupravi?eno dajanje prednosti kot tudi neupravi?ene negativne posledice za dav?nega zavezanca.

42. Tako z vidika dav?nih prihodkov kot tudi z vidika razbremenitve gospodarske uporabe blaga je naknadna sprememba odbitka v skladu s ?lenom 184 in naslednjimi Direktive o DDV tudi ustrenejša v primerjavi s celotnim odbitkom vstopnega DDV zgolj na podlagi na?rtovane (delne) uporabe za gospodarske namene. Tako namre? ne prihaja do spornega vnaprejšnjega financiranja(29) podjetij s pomo?jo odbitka zgolj na podlagi (na?rtovane) minimalne uporabe za gospodarske namene in na tej podlagi izvedene popolne uvrstitve blaga pod gospodarsko dejavnost. Tudi zato je zakonodajalec Unije s sprejetjem ?lena 168a Direktive o DDV odpravil takšne modele financiranja nepremi?nin, ki se uporabljajo pretežno za stanovanjske namene.

C. Podredno: merila za delovanje kot dav?ni zavezanec

43. ?e Sodiš?e ne bo sledilo moji razlagi ?lena 184 in naslednjih (zlasti ?lena 187(2)(2)) Direktive o DDV, je treba odgovoriti na naslednje vprašanje: na podlagi katerih meril se ugotavlja, ali je ob?ina storitev, ki je obdav?ena z DDV, pridobila kot dav?na zavezanka ali kot oseba, ki ni dav?na zavezanka, ?e tega ob pridobitvi ni izrecno povedala?

44. Vprašanje, ali je dav?ni zavezanec pridobil blago tako, da je deloval kot tak, torej za

namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu ?lena 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 dav?nega zavezanca.(30)

1. Odlo?itev glede uvrstitve naložbe kljub neobstoju namena?

45. Sodiš?e za takojšnji in celotni odbitek vstopnega DDV zahteva z objektivnimi indici izkazan namen, da se bo v smislu ?lena 9 Direktive o DDV investicijsko blago uporabljalo za namene neodvisnega opravljanja kakršne koli ekonomske dejavnosti.(31)

46. V obravnavanem primeru ob?ina 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 dav?nega zavezanca bi s tem pri?akovali nekaj nemogo?ega. Šlo bi za sporno spodbudo, da se s previdnimi „izjavami o nameri“ doseže uvrstitev tega blaga med sredstva podjetja.

47. Tej dilemi se je Sodiš?e izognilo v zadevi Gmina Mi?dzydroje,(32) ki se nanaša na uporabo ?lena 187(2)(2) Direktive o DDV. V tej zadevi je Sodiš?e – kot pravilno navaja Republika Poljska – ob?ini, sicer ne izrecno, vendar posledično, priznalo naknadno pravico do delnega odbitka vstopnega DDV za naložbe v športno dvorano, ki se je šele nekaj ?asa po pridobitvi na podlagi zakupne pogodbe za?ela uporabljati za obdav?ljive transakcije. Sodiš?e 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 ?lena 13 Direktive o DDV?

48. ?e torej ni odlo?ilen namen ob pridobitvi, je treba nujno dolo?iti drugo merilo. S tega vidika je – pri osebah javnega prava – mogo?e izhajati iz ?lena 13 Direktive o DDV. Na to se v svojih izvajanjih v bistvu sklicuje ob?ina, prav tako pa je tudi Komisija v okviru obravnave izrazila dolo?eno naklonjenost tej rešitvi.

49. V skladu s ?lenom 13 Direktive o DDV se osebe javnega prava ne štejejo za dav?ne zavezanke 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 ?emer mednje ne spadajo dejavnosti, ki jih opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti.(34)

50. Zato je odlo?ilno, ali je ob?ina ob pridobitvi delovala kot državni organ. Iz tega je mogo?e izhajati zgolj izjemoma (npr. v primeru razlastitve). Obi?ajne oskrbe s potrošnim blagom osebe javnega prava praviloma ne izvajajo kot državni organi. Zato bo ob?ina ob pridobitvi praviloma delovala kot dav?ni zavezanec.

51. Vendar me razlaga na podlagi ?lena 13 Direktive o DDV ne prepri?a. Že iz besedila tega ?lena izhaja, da se osebe javnega prava v zvezi s transakcijami pod dolo?enimi pogoji ne štejejo za dav?ne zavezanke. Tako se ta dolo?ba izrecno nanaša na izstopno stran (to je opravljanje storitev), in ne na vstopno stran (to je pridobitev storitev). Navedeno dodatno potrjuje še ?len 13(1)(2) in (3) Direktive o DDV. Ta ?len se sklicuje na izkrivljanje konkurence (drugi pododstavek) in na obseg dejavnosti, ki ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv (tretji pododstavek). Tega ni mogo?e prenesti na vstopno stran ob pridobitvi.

52. Smisel in namen ?lena 13 Direktive o DDV je, da se za dolo?ene dejavnosti oseb javnega prava priznajo ugodnosti,(35) kadar in ker te osebe kot državni organi izvajajo javne naloge. ?e

kljub temu pride do znatnega izkrivljanja konkurence, so takšne gospodarske dejavnosti v skladu s členom 13(1)(2) Direktive o DDV na celoma 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 obžniti sicer v prid. Če pa obžina blago pridobi kot državni organ, bi bila v doloženih primerih postavljena v slabši položaj. V takšnem primeru bi bilo namreč treba pravico do odbitka vstopnega DDV zavrniti, čeprav bi obžina 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“.

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)(2) Direktive o DDV (v zvezi s tem izbrano 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)(2) 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

omogo?a takojšnjega odbitka, temve? mu zgolj omogo?a kasnejši delni odbitek, ?e se blago znotraj obdobja popravka odbitka še vedno uporablja za obdav?ljive namene. Tudi s tem se prepre?uje tako neupravi?eno dajanje prednosti dav?nemu zavezancu kot tudi neupravi?eno postavljanje dav?nega zavezanca v slabši položaj.

VI. Predlog

61. Sodiš?u zato predlagam, naj na vprašanja Naczelny S?d Administracyjny (vrhovno upravno sodiš?e, Poljska) odgovori tako:

Ob?ina ima v skladu s ?leni 167, 168, 184, 185 in 187(2)(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in na?elom nevtralnosti pravico s popravkom odbiti vstopni DDV, ki ga je pla?ala v zvezi s svojimi investicijskimi odhodki, ?e s tem opravlja obdav?ljive transakcije. To velja tudi, ?e se je izdelano ali pridobljeno investicijsko blago sprva uporabljalo za namene, ki niso predmet DDV, vendar se je na?in uporabe investicijskega blaga v obdobju iz ?lena 187 Direktive o DDV spremenil in ga ob?ina zdaj uporablja tudi za obdav?ljive transakcije.

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

Za odgovor na prvo vprašanje tudi ni pomembno, da se investicijsko blago uporablja za obdav?ljive in neobdav?ljive transakcije ter da konkretnih investicijskih odhodkov ni mogo?e 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.

1 Jezik izvirnika: nemš?ina.

2 Podobni postopki so bili: sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (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).

4 UL 2006, L 347, str. 1.

5 Ustawa o podatku od towarów i us?ug z dne 11. marca 2004 (enotna razli?ica, Dz. U. 2011, št. 177, postavka 1054 s spremembami).

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

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

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

9 Sodba z dne 2. julija 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, to?ka 40), glej v tem smislu tudi sodbi z dne 22. marca 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, to?ka 42), in z dne 23.

aprila 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, to?ka 46).

10 Šesta direktiva z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Ta dolo?a: „Popravek se izvede na podlagi razlik v upravi?enosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravi?enost 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, to?ka 17), z dne 23. aprila 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, to?ka 44), z dne 6. maja 1992, de Jong (C?20/91, EU:C:1992:192, to?ka 17), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, to?ke 8, 9 in 17).

12 Iz?rpno kritiko podaja H. Stadie v Rau/Dürrwächter, UStG, ?len 15, to?ka 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, to?ki 39 in 40).

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

15 Sodba z dne 19. julija 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, to?ka 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, to?ki 89 in 90).

18 Sodba z dne 23. aprila 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, to?ka 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, to?ka 35), z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, to?ka 38), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, to?ki 8 in 9).

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

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

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

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

25 Glej sodbo z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, to?ka 44). V tej sodbi je Sodiš?e izrecno odlo?ilo, da na?elo dav?ne nevtralnosti nasprotuje neupravi?enim razlikam med podjetji, ki imajo enak profil in ki opravljajo enako dejavnost v zvezi z dav?nim obravnavanjem enakih dejavnosti naložb.

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

27 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, to?ka 19 in naslednje).

28 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, to?ka 24).

29 Takšen u?inek nastopi, ker se popravek v skladu s ?lenom 184 in naslednjimi pa tudi na podlagi ?lena 26(1)(a) Direktive o DDV izvede zgolj v ustreznem delu v posameznem letu, s ?imer se podjetniku v zvezi s tem DDV zagotavlja brezobrestno posojilo.

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

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

32 Sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

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

34 Sodba z dne 29. oktobra 2015, Sauda?or (C?174/14, EU:C:2015:733, to?ka 70), glej v tem smislu sodbo z dne 14. decembra 2000, Fazenda P?blica (C?446/98, EU:C:2000:691, to?ki 17 in 22).

35 Sodiš?e pogosto govori o *oprostitvi pla?ila davka*, sodbe z dne 13. decembra 2007, G?tz (C?408/06, EU:C:2007:789, to?ka 41); z dne 12. septembra 2000, Komisija/Zdru?eno kraljestvo (C?359/97, EU:C:2000:426, to?ka 55), in z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, to?ki 20 in 21), ki jo je treba razlagati ozko.

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 namre? po mnenju Sodiš?a posledica pridobitve kot oseba, ki ni dav?ni zavezanec – glej med drugim sodbo z dne 15. septembra 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C?400/15, EU:C:2016:687, to?ka 33).