



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 6. aprila 2017¹

Zadeva C-132/16

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia
proti
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče Republike Bolgarije))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Zakonodaja o DDV – Odbitek vstopnega davka – Brezplačne storitve v korist občinske infrastrukture – Povezava z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca – Ekonomski pripis *versus* vzročna zveza – Knjiženje stroškov med splošne stroške

I. Uvod

1. Kako tesno ali ohlapno morajo biti z vidika zakonodaje o DDV povezani stroški, ki vključujejo DDV in jih podjetnik plača z namenom ustvarjanja prihodkov, in njegove obdavčljive transakcije, da lahko odbije vstopni davek? Ali zadostuje, da so bili stroški koristni ali nujni za podjetje? Ali zadostuje zgolj to, da je bil *motiv* za prevzem stroškov obetanje prihodkov, ali pa mora biti mogoče stroške neposredno in *takoj pripisati* obdavčljivim prihodkom podjetja?
2. Ali na primer zadostuje, da podjetje naroči prenovo občinske infrastrukture za odpadne vode, da bi pridobilo gradbena dovoljenja za svoje zgradbe, ki jih bo v prihodnosti oddajalo v najem in na najemnine obračunavalo DDV? Ali mora biti mogoče stroške prenove neposredno in takoj pripisati k določenim transakcijam podjetja? V drugem primeru je pravica podjetja do odbitka stroškov prenove odvisna od presoje storitve, ki se opravi za občino. Podjetje namreč opravi za občino, ki deluje v vlogi odstranjevalca odpadnih vod, prenovo neposredno in takoj.
3. To so temeljna vprašanja, ki jih mora Sodišče obravnavati v tem postopku predhodnega odločanja. Pri odgovoru je treba upoštevati tudi novejšo sodbo Sodišča v zadevi Sveda.² Ta je ustvarila nekaj negotovosti v državah članicah glede obsega pravice do odbitka. Zdaj ima Sodišče v obravnavanem postopku priložnost, da natančno pojasni navedbe iz te sodbe.

¹ Jezik izvornika: nemščina.

² Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Okvir prava Unije te zadeve je Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost³ (v nadaljevanju: direktiva o DDV). Člen 26(1)(b) direktive o DDV določa:

„1. Vsaka od naslednjih transakcij [...] šteje za opravljanje storitev za plačilo:

[...]

- (b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

5. Člen 168 direktive o DDV se nanaša na odbitek vstopnega davka:

„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; [...]"

6. Člen 176, drugi odstavek, direktive o DDV vsebuje prehodno ureditev:

„Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah (1. januarja 1979 oziroma), v primeru držav članic, ki so Skupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

B. Nacionalno pravo

7. Člen 69 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (bolgarski zakon o DDV, v nadaljevanju: ZDDS) določa:

„(1) Če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij, ki jih opravi registriran davčni zavezanec, ima ta pravico odbiti:

- 1. DDV na blago in storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil dobavitelj ali opravil ponudnik storitev, ki mora prav tako biti registriran davčni zavezanec v skladu s tem zakonom.“

8. Člen 70 ZDDS:

„(1) Čeprav so izpolnjeni pogoji iz členov 69 ali 74, se vstopni davek ne odbije, če:

[...]

- 2. so blago ali storitve namenjeni brezplačnim transakcijam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca; [...]"

³ UL 2006, L 347, str. 1.

III. Spor o glavni stvari

9. „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (v nadaljevanju: Iberdrola) je lastnica zemljišč, na katerih naj bi se zgradil počitniški kompleks. Kompleks naj bi se oddajal v najem, od katerega naj bi se obračunaval DDV. Da bi ga lahko priključili na obstoječe občinsko črpališče odpadnih voda, je bilo treba to črpališče temeljito prenoviti. Brez prenove ne bi bilo mogoče zbrati odpadnih vod načrtovanih objektov družbe Iberdrola. Iberdrola in občina sta nato sklenili pogodbo, v kateri se je Iberdrola zavezala, da bo na svoje stroške popravila občinsko infrastrukturo za odpadne vode. Prenovo je nato izvedel izvajalec gradbenih del po naročilu navedene družbe.

10. Ko je bilo občinsko črpališče odpadnih vod popravljeno, so bili zgrajeni objekti v počitniškem kompleksu in jih je bilo mogoče priključiti nanj. Družba Iberdrola je odbila nastale stroške kot vstopni DDV. Vendar ji nacionalni organ na podlagi člena 70(1)(2) ZDDS odbitka ni priznal. Družba Iberdrola je to odločbo izpodbijala pri upravnem sodišču.

11. Upravno sodišče je menilo, da je družba Iberdrola s tem, da je popravila črpališče, za občino opravila brezplačno storitev. Ta pa naj bi bila namenjena gospodarski dejavnosti družbe Iberdrola (oddajanje počitniškega kompleksa v najem). Namenska uporaba počitniškega kompleksa naj bi bila namreč mogoča šele po popravilu občinskega črpališča.

12. Upravno sodišče je izhajalo iz tega, da se lahko račun za nakup izvajalca gradbenih del odbije kot vstopni DDV, če so stroški, navedeni na njem, del splošnih stroškov družbe Iberdrola in so dejavnik, ki oblikuje ceno transakcij, ki jih izvaja. Izvedenec, ki ga je postavilo sodišče, je v mnenju ugotovil, da so bili ti stroški knjiženi kot stroški izvedbe projekta počitniškega kompleksa. To naj bi pomenilo, da so vključeni v stroške gradnje gradbenih objektov na zemljiščih družbe in povezani z gospodarsko dejavnostjo družbe Iberdrola.

13. Zato je upravno sodišče odločbo o odmeri davka in odločbo o odmeri, s katero se spremeni odločba o odmeri, razveljavilo. Zoper to sodbo o razveljavitvi je bila pri Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče Republike Bolgarije) vložena kasacijska pritožba. To sodišče je sklenilo, da bo prekinilo postopek in vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

IV. Postopek pred Sodiščem

14. Varhoven administrativen sad (Vrhovno upravno sodišče Republike Bolgarije), ki obravnava spor, je Sodišču predložilo ti vprašanji:

1. Ali členi 26(1)(b), 168(a) in 176 Direktive Sveta 2006/112 nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je člen 70(1), točka 2, ZDDS, ki omejuje pravico do odbitka vstopnega DDV za storitve gradnje ali prenove nepremičnine v lasti tretje osebe, ki jih uporablja tako prejemnik storitve kot tretja oseba, samo zato, ker tretja oseba brezplačno prejme rezultat teh storitev, pri čemer se ne upošteva, da se bodo storitve uporabljale v okviru gospodarske dejavnosti prejemnika, ki je davčni zavezanec?
2. Ali členi 26(1)(b), 168(a) in 176 Direktive 2006/112 nasprotujejo davčni praksi, v skladu s katero se pravica do odbitka vstopnega DDV ne prizna za storitve, kadar se stroški teh storitev vknjižijo kot splošni stroški davčnega zavezanca, zato ker so nastali pri gradnji ali prenovi nepremičnine, katere lastnik je druga oseba, pri čemer se ne upošteva, da bo prejemnik gradbenih storitev to nepremičnino prav tako uporabljal v okviru svoje gospodarske dejavnosti?

15. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča glede teh dveh vprašanj predložili družba Iberdrola, Republika Bolgarija in Evropska komisija. Obravnave, ki je bila 24. novembra 2016, se je poleg njih udeležila tudi bolgarska finančna uprava.

V. Pravna presoja

A. Možnost uporabe tako imenovane klavzule „standstill“ iz člena 176 direktive o DDV

16. Uvodoma je treba pojasniti, ali to, da je člen 70 ZDDS v nasprotju z direktivo o DDV, *per se* ni mogoče zaradi možnosti, ki jo člen 176, drugi odstavek, direktive o DDV daje državam članicam, da ohranijo stare izjeme, ki jih določa njihova nacionalna zakonodaja glede odbitka vstopnega davka. Ta člen je bil namreč sprejet ob pristopu Bolgarije k Evropski uniji.⁴

17. Vendar cilj tako imenovane klavzule „standstill“ iz člena 176, drugi odstavek, direktive o DDV ni novim državam članicam dopustiti, da spremenijo svojo nacionalno zakonodajo ob pristopu k Evropski uniji tako, da to zakonodajo oddaljijo od cilja te direktive. Taka sprememba bi bila namreč v nasprotju s smislom te klavzule.⁵ V postopku v glavni stvari mora torej nacionalno sodišče, ki je edino pristojno za razlago nacionalnega prava, presoditi, ali se je s sprejetjem člena 70 ZDDS dosedanja omejitve ohranila ali pa se je zakonodaja spremenila.⁶ Ker na podlagi predloženega dejanskega stanja ni naveznih točk za prvo možnost, v nadaljevanju izhajam iz tega, da člen 176, drugi odstavek, direktive o DDV v tem primeru ni upošteven.

B. Vprašnji za predhodno odločanje

18. Obe vprašanji predložitvenega sodišča se v bistvu nanašata na isto problematiko. Gre za to, ali direktiva o DDV določa pravico do odbitka vstopnega DDV, tudi če je vstopna storitev (v obravnavanem primeru prenova) sicer povezana z obdavčljivimi izstopnimi storitvami (v obravnavanem primeru oddajanjem v najem), vendar se neposredno, a brezplačno opravi za tretjo osebo (v obravnavanem primeru občino). Ta težava se pojavi zlasti, če občina uporablja storitev za lastne namene, za odstranjevanje odpadnih vod v občini.

19. Sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali direktiva o DDV, kar zadeva to vprašanje, nasprotuje nacionalnemu pravu. Z drugim vprašanjem sprašuje, ali direktiva o DDV, kar zadeva to vprašanje, nasprotuje davčni praksi, pri čemer naj bi bil pri tem vprašanju poleg tega pomemben še način „knjiženja“. Vendar sta vprašanji vsebinsko tako tesno povezani, da se lahko nanju odgovori skupaj.

20. Zato bom najprej obravnavala nepomembnost konkretne „vknjižbe“ (točka 1), da bom lahko nato nadaljevala z obravnavo pogojev za odbitek vstopnega DDV (točka 2). Najprej bom pokazala, da ima *neposreden pripis* vstopne storitve k izstopni storitvi *prednost* pred široko vzročno zvezo (točki 2.a in 2.b). Ta prednost izhaja že iz sodne prakse Sodišča (točka 2.c). Sodba Sveda⁷ temu ob bolj natančni preučitvi (točka 2.d) ne nasprotuje. Na koncu se bom posvetila součinkovanju obdavčitve brezplačnih storitev (člen 26 direktive o DDV) in odbitka vstopnega DDV (člen 168 direktive o DDV) (točka 2.e), ki je v obravnavanem primeru odločilno.

1. Nepomembnost načina knjiženja

21. Uvodoma je treba opozoriti, da zakonodaja o DDV – v nasprotju z navedbami družbe Iberdrola na obravnavi in s pisnim stališčem Komisije – že zaradi sistema ne more biti odvisna od tega, kako davčni zavezanec knjiži določen poslovni dogodek.

4 Glej sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, točka 5).

5 Glej sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, točka 43).

6 Tako že sodba z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, točka 47).

7 Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

22. Zakonodaja Unije o DDV – drugače kakor tipična zakonodaja o davku na dobiček – ne določa obdavčitve sprememb premoženja (to je povečanja vrednosti), ampak se navezuje izključno na dejavnosti. To izhaja iz besedila členov 2 („transakcije“), 9 („ekonomska dejavnost“), 13 („opravljanje dejavnosti“) in 168 direktive o DDV („blago [...] uporabljajo“). V skladu s tem nikjer v zakonodaji o DDV ni določena obveznost popisa sredstev (sestavljanja bilance). Obveznost DDV se tudi ne izračuna na podlagi primerjave več vrst premoženja ob različnem času (tako imenovana primerjava premoženja podjetja), ampak na podlagi stroškov, ki jih je imela tretja oseba z dobavo ali s storitvijo.

23. Če pa primerjava premoženja v zakonodaji o DDV ni pomembna, potem tudi na podlagi načina knjiženja poslovnih dogodkov ni mogoče sklepati o obstoju pravice, ki izhaja iz zakonodaje o DDV (v obravnavanem primeru pravice do odbitka vstopnega DDV). Poleg tega bi navezovanje na posamezno knjiženje *de facto* pomenilo, da lahko davčni zavezanec prosto presoja zakonodajo o DDV. To pa ne more biti prav. Zato se člen 167 in naslednji direktive o DDV tudi nikakor ne navezujejo na to, kako davčni zavezanec obravnava poslovne dogodke v bilanci. Zlasti na računovodsko zakonodajo ne napotujejo formalni pogoji za odbitek iz člena 178 direktive o DDV. Zato je treba na vprašanje, postavljeno v obravnavanem primeru na podlagi okoliščine, kako je davčni zavezanec knjižil poslovni dogodek, odgovoriti v skladu z vsakokratno nacionalno zakonodajo o bilanciranju.

24. Poleg tega prav Sodišče s svojo razlago člena 26 direktive o DDV kaže, da morajo biti možni stroški, ki so nastali za namene dejavnosti, ki so splošni stroški davčnega zavezanca (in se zlasti tudi tako knjižijo), vendar kljub temu ne dajejo podlage za pravico do odbitka. To so stroški, ki nastanejo za tako imenovane negospodarske namene, a hkrati namene dejavnosti⁸ (podrobno spodaj v točki 48 in naslednjih).

2. Pogoji za odbitek

25. V nasprotju z navedbami družbe Iberdrola in Komisije za odbitek na podlagi člena 168 direktive o DDV ne zadostuje zgolj vzročna zveza med vstopnimi storitvami in ekonomskimi izstopnimi storitvami. To vsekakor velja takrat, kadar je mogoče vstopno transakcijo neposredno pripisati oproščeni ali neobdavčljivi izstopni transakciji. V tem primeru ima ekonomski *pripis* prednost pred ekonomsko *vzročno zvezo*. Nasprotno stališče družbe Iberdrola in Komisije temelji na nedopustnem mešanju zakonodaje o davku na dobiček in zakonodaje o DDV.

a) Besedilo člena 168 direktive o DDV

26. Prednost takega pripisa pred zgolj zvezo izhaja že iz besedila člena 168 direktive o DDV. Ta določa, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka, „dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij“. V direktivi o DDV ni navedeno, da je podjetje povzročilo pridobitev vstopnih storitev. Nasprotno, podjetje mora *uporabljati* vstopne storitve za točno določen namen.

27. V tem se zakonodaja o DDV med drugim razlikuje od zakonodaje držav članic o davku na dobiček. Zakonodaja o davku na dobiček, ki ureja obdavčitev toka prihodkov ali nastanka povečanja vrednosti, lahko, da bi dosegla cilj enakomerne obdavčitve glede na vsakokratno finančno zmogljivost, kot podlago za odbitek stroškov od davčne osnove (tako imenovani odbitek odhodkov iz poslovanja) vsekakor določi načelo motiva. V tem primeru lahko zadostuje že, če je bila kavzalnost za nastanek stroškov – to je vzrok – ustvarjanje prihodkov.

⁸ V zvezi s tem glej sodno prakso Sodišča v sodbah z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točki 44 in 70), z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 28), in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24).

28. Smisel zakonodaje o DDV pa je pravilna obdavčitev potrošnika. Zato je pojem uporabe – v nasprotju z razumevanjem Komisije – ožji od pojma vzročne zveze. Če bi se sledilo razumevanju Komisije, bi to pogosto privedlo do neobdavčene končne potrošnje. To je v nasprotju s konceptom DDV kot splošnega davka na potrošnjo, ki načeloma zajema vse blago in storitve.

29. Nevarnost neobdavčene končne potrošnje postane očitna, če bi se na primer kot pogoj za pridobitev nadaljnjih gradbenih dovoljenj za gradnjo nadaljnjih stanovanjskih objektov v občini določila prenova občinskih igrišč. Prejemnik in „uporabnik“ storitev prenove bi bila v tem primeru občina v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti. Če bi se vlagatelju priznala pravica do odbitka zgolj na podlagi preučitve vzrokov, bi se s tem zmanjšali prihodki od DDV, prejemnika (v tem primeru občino) pa bi se privedlo v položaj, v katerem končna potrošnja ne bi bila obdavčena, kar pomeni kršitev sistema. To se namreč ne bi zgodilo, če bi občina sama naročila prenovo.

b) Smisel in namen odbitka

30. Poleg tega ima odbitek v zakonodaji o DDV drugačno funkcijo kot odbitek odhodkov iz poslovanja v zakonodaji o davku na dobiček. Z odbitkom vstopnega DDV se v okviru obdavčitve v vseh fazah preprečuje večkratna obdavčitev (kopičenje davka). Z odbitkom vstopnega DDV se zagotovi, da DDV plača samo končni potrošnik⁹ in z njim ni obremenjen davčni zavezanec (podjetje) (načelo nevtralnosti). Davčni zavezanec deluje na vseh stopnjah samo v vlogi pobiralca davka za državo.¹⁰

31. Da lahko deluje v vlogi pobiralca davka, mora davčni zavezanec načeloma¹¹ opraviti obdavčljive transakcije. To med drugim izhaja tudi iz člena 168 direktive o DDV („za namene njegovih obdavčenih transakcij“). Zato je odločilno, ali se vstopna storitev uporabi za obdavčljivo ali oproščeno oziroma neobdavčljivo oskrbo potrošnikov. To pomeni, da je odbitek vstopnih davkov povezan s pobiranjem izstopnih davkov.¹² Do te povezave pa ne more priti z nejasnim motivom, ampak samo če se lahko vstopna storitev pripiše določenim izstopnim storitvam. Vendar te nujne povezave ni, če se vstopne transakcije uporabljajo neposredno za oproščene ali neobdavčljive transakcije.

c) Sodna praksa Sodišča glede povezave med vstopno storitvijo in izstopno storitvijo podjetnika

32. V skladu s povedanim se vstopna storitev v skladu z ustaljeno sodno prakso¹³ uporablja za namene obdavčenih transakcij, samo če obstaja neposredna in takojšnja povezava med uporabo in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.

33. Merilo uporabe blaga ali storitve za namene transakcij, ki spadajo pod gospodarsko dejavnost podjetja, naj bi se v skladu z novejšo sodno prakso Sodišča celo razlikovalo glede na to, ali gre za prejem storitve ali pridobitev investicijskega blaga.¹⁴

9 Sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), in z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

10 Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21).

11 Izjeme določa člen 169 direktive o DDV za – praviloma – čezmejne transakcije, da bi se preprečil konkurenčno slabši položaj izvoznih podjetij.

12 Izrecno tako sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24).

13 Glej na primer sodbe z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 44 in naslednje), z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 28), z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24), z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 27), in z dne 29. oktobra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57).

14 Sodba z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 45).

34. Kar zadeva transakcijo, pri kateri gre kot pri prenovi zgradbe v lasti tretje osebe za prejem storitve, mora neposredna in takojšnja povezava med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, načeloma obstajati zato, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega davka in da se določi obseg take pravice.¹⁵

35. Vendar Sodišče pri tem pogoju priznava izjemo. Pravica do odbitka se davčnemu zavezancu tako prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih opravlja. Taki stroški pomenijo dejansko neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.¹⁶

36. Vzrok za to sodno prakso je v tem, da davčni zavezanec v teh primerih deluje v vlogi „potrošnika“ storitev, katerih stroške nosi. Zato je treba razbremenitev DDV ob pomanjkanju drugih meril izračunati na podlagi njegove celotne gospodarske dejavnosti. Če pa obstaja neposredna povezava z izstopno storitvijo, potem je upoštevanje te izstopne storitve natančnejša metoda za določitev pravice do odbitka. Natančnejša metoda ima prednost pred pavšalno presojo celotnega prometa.

37. Zato davčni zavezanec, če obstaja neposredna in takojšnja povezava z izstopno transakcijo, ki zato, ker ni bila opravljena v okviru gospodarske dejavnosti, ne spada na področje uporabe DDV, nima pravice do odbitka. Tako je Sodišče večkrat odločilo.¹⁷ To velja, tudi če podjetnik pridobi storitev, da bi posredno okrepil svojo celotno gospodarsko dejavnost, v okviru katere ima pravico do odbitka. Končni cilj, ki mu davčni zavezanec sledi, namreč ni pomemben.¹⁸ To pomeni, da zgolj ekonomska motivacija davčnega zavezanca ne more biti zadosten argument za pravico do odbitka.

38. Sodišče je v zvezi s tem tudi pojasnilo, da zgolj dejstvo, da je storitev „nujni pogoj“ za gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca, ne pomeni, da se storitev ne opravi za zasebno rabo tretje osebe. „Posredna povezava“ sama po sebi naj ne bi zadostovala za to, da bi se lahko neodplačna storitev obravnavala kot storitev za plačilo,¹⁹ zaradi katere bi se nato lahko odbil vstopni DDV.

39. Sodna praksa Sodišča s tem potrjuje, da zgolj vzročna zveza med obdavčljivimi izstopnimi transakcijami in vstopno transakcijo načeloma ne more biti zadosten argument za priznanje pravice do odbitka.

40. Zato – v nasprotju s stališčem Komisije – v obravnavanem primeru ne more biti odločilno to, ali je bila prenova občinske infrastrukture pogoj za izvedbo gradbenega projekta. Tudi namen te prenove infrastrukture, ki je v lasti tretje osebe (oziroma motiv zanjo), ni pomemben.

15 Sodbi z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 46), in z dne 29. oktobra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57 in navedena sodna praksa).

16 Sodbe z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 47), z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 37), z dne 8. februarja 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, točka 24), in z dne 29. oktobra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 58 in navedena sodna praksa).

17 Sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 30), in z dne 29. oktobra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 59 in navedena sodna praksa).

18 Sodbe z dne 6. aprila 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, točka 19), z dne 8. junija 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, točka 20), z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 38), in z dne 22. februarja 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, točka 25).

19 Izrecno tako sodba z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 51); glej v tem smislu sodbo z dne 16. oktobra 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točka 27).

41. Nasprotno, odločilno je, kdo – davčni zavezanec ali tretja oseba – dejansko uporablja vstopno storitev in ali zaradi tega pride do neobdavčene končne potrošnje. V obravnavanem primeru je neposredna uporabnica gradbenih storitev za odstranjevanje odpadnih vod samo občina.²⁰ Vzdržuje in upravlja infrastrukturo, ki je zdaj prenovljena.²¹

42. Vsaka drugačna ugotovitev bi bila v nasprotju z načelom nevtralnosti; prenova občinske infrastrukture, za katero bi se angažiralo vlagatelja, ki bi bil pripravljen graditi, ne bi bila obdavčljiva; nasprotno bi bila prenova, ki bi jo izvedla občina s sredstvi iz pobranih davkov, predmet DDV. To pomeni, da ne more biti odločilna motivacija vlagatelja, ampak samo opredelitev izstopne storitve, ki je bila opravljena za občino, na podlagi zakonodaje o DDV (glej spodaj točko 48 in naslednje).

d) Ločnica med obravnavano zadevo in sodbo Sodišča v zadevi Sveda

43. Ta ugotovitev ob podrobnejši preučitvi tudi ni v nasprotju s sodbo Sveda²² iz leta 2015. Sicer je bila tudi v tej zadevi zgrajena infrastruktura v obliki izletniške poti, ki naj bi se neodplačno dala na razpolago tretjim osebam. Sodišče je v tej zadevi pritrdilo takojšnji povezavi s prihodnjo gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.²³

44. Vendar obravnavana zadeva in zadeva Sveda – kot navaja bolgarska vlada in v nasprotju z navedbami družbe Iberdrola na obravnavi – nista primerljivi. Prvič, v zadevi Sveda se postavlja vprašanje, ali davčni zavezanec dejansko brezplačno daje na razpolago tretjim izletniško pot, če je za to prejel državno subvencijo. Sodišče ni podrobneje obravnavalo tega vprašanja.

45. Drugič, davčni zavezanec je sam uporabljal izletniško pot za opravljanje svoje gospodarske dejavnosti (prodaje). Obravnavani primer se od zadeve Sveda razlikuje v tem, da je vanj vključena samostojna tretja oseba, to je občina, ki s prejetimi storitvami uresničuje svoje cilje oskrbe z vodo. Če se uporaba poti dopušča za lastno gospodarsko dejavnost (primerljivo s položajem v zadevi Sveda), se s tem ne opravlja samostojna storitev za tretjo osebo, ampak je to samo del lastnih obdavčljivih prodajnih transakcij.²⁴

46. Vendar neodplačna prenova infrastrukture tretje osebe glede na načrtovane obdavčljive storitve oddajanja v najem ni nesamostojna pomožna storitev. Storitve se lahko šteje za nesamostojno pomožno storitev, če za stranke ni cilj, temveč samo sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev pod najboljšimi pogoji.²⁵ V obravnavanem primeru pa ni mogoče trditi, da bi prenova objektov, ki so v lasti tretje osebe, za občino ali odstranjevanje odpadnih vod, ki ga izvaja občina, samo dopolnila storitve oddajanja v najem, ki jih bo družba Iberdrola ponujala svojim najemnikom.

20 V tem se ta primer precej razlikuje od primera podjetnika, ki opravlja prevoz s taksijem, ki ga je navedla Komisija na obravnavi, ki vgradi komponente v vozilo, s katerim opravlja prevoze (ki je v lasti tretje osebe). V tem primeru uporablja vgrajene komponente podjetnik, ki opravlja prevoz s taksijem. Zato je tudi on edini, ki ima pravico do odbitka stroškov, povezanih z njimi. Praviloma lahko ob vrnitvi vozila načeloma tudi spet odstrani vgrajene komponente, če se mu ne povrne njihova vrednost. Vseh teh značilnosti pa obravnavani primer nima.

21 Zato v skladu z ustaljeno nemško sodno prakso vlagatelj, ki gradi infrastrukturo v javno dobro (oziroma za državo), nima pravice do odbitka, tudi če lahko šele zaradi izgradnje te infrastrukture izvede svoj obdavčljiv gradbeni projekt. V zvezi s tem glej sodbe BFH z dne 13. januarja 2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, točka 61, z dne 20. decembra 2005 – V R 14/04, BStBl. II 2012, točka 424, in z dne 9. novembra 2006 – V R 9/04, BStBl. II 2007, točka 285.

22 Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 35).

24 Zato ni sporno, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka stroškov, ki so mu nastali s prenovo parkirišča za stranke pred zgradbo, v kateri posluje, čeprav ga bodo stranke v glavnem uporabljale brezplačno.

25 Glej sodbi z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, točka 17 in navedena sodna praksa), in z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, točka 31).

47. V obravnavanem primeru družba Iberdrola – v nasprotju s položajem v zadevi Sveda – ne uporablja prenovljene infrastrukture v okviru svojih transakcij oddajanja v najem. Te niso odvisne od odstranjanja odpadnih vod, ki ga izvaja občina. Zadostna občinska infrastruktura je zgolj pogoj za izgradnjo počitniškega kompleksa, ki se bo nato uporabljal za opravljanje transakcij oddajanja v najem. Zato – v nasprotju z zadevo Sveda – ni mogoče trditi, da ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo (pridobitev storitev prenove) in izstopno transakcijo (opravljanje storitev prenove za občino).

e) Součinkovanje s členom 26 direktive o DDV

48. Glede na navedeno je treba storitev prenove neposredno pripisati k storitvi za občino. Zato je odločilno samo, ali je bila ta storitev brezplačna in obdavčljiva na podlagi člena 2(1)(c) direktive o DDV ali neodplačna, vendar kljub temu obdavčljiva (in predmet DDV) na podlagi člena 26(1)(b) direktive o DDV. Samo v tem primeru bi lahko družba Iberdrola odbila vstopni DDV. Odbitek stroškov, ki nastanejo v zvezi z dejavnostmi, ki niso predmet DDV, nasprotno, ni mogoč.²⁶

49. Ali gre v obravnavanem primeru dejansko za neodplačno storitev, mora odločiti nacionalno sodišče, ki očitno zastopa tako stališče. Vendar glede tega na podlagi predloženega dejanskega stanja obstajajo dvomi. Če lahko vlagatelj izvede gradbeni projekt šele po obnovi občinske infrastrukture, ki mu jo občina dovoli v pogodbi, to pomeni, da občina s tem dovoljenjem vlagatelju priskrbi ustrezno korist vsaj v višini stroškov prenove, ki jih je prevzel vlagatelj.

50. Zato je mogoče meniti, da podjetje redko nekaj podari tretji osebi, če si od nje ne obeta ustrezne koristi. V tem primeru bi bila to možnost pridobitve gradbenega dovoljenja. S tega vidika bi šlo za *odplačno* storitev, ki sicer daje pravico do odbitka, vendar zaradi nje v zvezi z odplačno prenovo nastane tudi davčna obveznost v enaki višini.

51. Če pa gre dejansko za *brezodplačno* storitev, je treba odločiti, ali je na podlagi člena 26 direktive o DDV obdavčljiva. Sodna praksa Sodišča o tako imenovani pravici do izbire deleža, v katerem se blago uporablja za namene gospodarske dejavnosti,²⁷ sicer omogoča odbitek v celoti, čeprav se blago delno uporablja za zasebno rabo. Vendar je vprašljivo že, prvič, ali ta sodna praksa zajema tudi storitve.²⁸ Poleg tega je vprašljivo, drugič, ali je pri pravnih osebah sploh mogoča uporaba za „zasebno rabo“.²⁹ V obravnavanem primeru vsekakor ne gre za uporabo za zasebno rabo.

52. Ker se v obravnavanem primeru neodplačna prenova ni izvedla za druge namene kot za namene dejavnosti, tudi člen 26(1)(b) direktive o DDV ne privede do davčne obveznosti. To pomeni, da stroški prenove niso neposredno povezani z obdavčenimi transakcijami, ampak so neposredno povezani z neobdavčenimi transakcijami (brezodplačno prenovo za občino). Zato družba Iberdrola tudi nima pravice do odbitka.

26 Sodbe z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točki 44 in 70), z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 28), in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24).

27 Sodba z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 17), potrjena s sodbo z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, točka 20).

28 To je vprašljivo, saj storitev ni mogoče „pripisati“ nobenemu podjetju in se – drugače kakor blago – načeloma tudi takoj potrošijo, tako da poznejše plačilo davka (kredit s pomočjo odbitka) ni upravičeno.

29 Sodišče v zvezi s tem uporablja izraz „uporaba blaga za druge namene kot za namene dejavnosti“. Glej sodbe z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 74 na koncu), z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 39), in z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 26).

VI. Predlog

53. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče Republike Bolgarije), skupaj odgovori:

Člen 26(1)(b), člen 68(a) in člen 176 direktive o DDV je treba razlagati tako, da ne omogočajo odbitka vstopnega DDV za storitve, ki se neodplačno opravijo neposredno za tretjo osebo za njeno zasebno rabo, tudi če je motiv zanje ustvarjanje prihodkov. To velja ne glede na to, kateri način knjiženja na podlagi nacionalne zakonodaje izbere davčni zavezanec. Zato navedene določbe, kar zadeva to vprašanje, ne nasprotujejo nacionalni določbi, kot je člen 70(1), točka 2, ZDDS, in ustrezni nacionalni upravni praksi.