



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 14. septembra 2017*

„Predhodno odločanje – Davčna ureditev – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Člen 26(1)(b) ter člena 168 in 176 – Odbitek vstopnega davka – Storitve gradnje ali prenove nepremičnine, ki je v lasti tretje osebe – Uporaba storitev s strani tretje osebe in davčnega zavezanca – Brezplačno zagotavljanje storitev tretji osebi – Knjiženje stroškov, ki nastanejo za opravljene storitve, kot del splošnih stroškov davčnega zavezanca – Ugotovitev obstoja neposredne in takojšnje povezave z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca“

V zadevi C-132/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) z odločbo z dne 8. decembra 2015, ki je na Sodišče prispela 1. marca 2016, v postopku

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia

proti

„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, E. Regan, A. Arabadjiev, C. G. Fernlund (poročevalec) in S. Rodin, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: R. Schiano, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 1. decembra 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia I. Kirova, agentka,
- za „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD T. Todorov in Z. Naumov, odvetnika,
- za bolgarsko vlado M. Georgieva in E. Petranova, agentki,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios, G. Koleva in D. Roussanov, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. aprila 2017

* Jezik postopka: bolgarščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 26(1), 168 in 176 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (direktor direktorata za pritožbe in prakse na področju davkov in socialne varnosti v mestu Sofija, Bolgarija) in družbo „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (v nadaljevanju: Iberdrola) zaradi dveh odločb o odmeri davka, naslovljenih na zadnjo, ki se nanašata na pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 26 Direktive 2006/112 določa:

„1. Vsaka od naslednjih transakcij [s]e 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.

2. Države članice lahko odstopijo od določb odstavka 1, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence.“

- 4 Člen 168 te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]“

- 5 Člen 176 navedene direktive določa:

„Svet na predlog Komisije soglasno odloči, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

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

Bolgarsko pravo

- 6 Člen 68 Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki se uporabi v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), v odstavku 1 določa:

„Odbitek davka je znesek DDV, ki ga registrirani davčni zavezanec lahko odbije od DDV, ki ga je dolžan plačati na podlagi tega zakona, za:

1. blago ali storitve, ki jih je prejel ob obdavčljivi dobavi blaga ali storitev;

[...]“

- 7 Člen 69(1) ZDDS določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih dobav blaga ali storitev, ki jih opravi registrirani davčni zavezanec, ima ta pravico odbiti:

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

[...]“

- 8 Člen 70 ZDDS določa:

„1. Čeprav so izpolnjeni pogoji iz členov 69 ali 74, se vstopni DDV ne odbije, če:

[...]

2. so blago ali storitve namenjeni brezplačnim dobavam ali storitvam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 9 Občina Tsarevo (Bolgarija) je kot nosilka projekta pridobila gradbeno dovoljenje za prenovo črpališča odpadnih voda, ki oskrbuje počitniški kompleks na njenem ozemlju.
- 10 Družba Iberdrola je zasebna vlagateljica, ki je kupila več zemljišč v tem počitniškem kompleksu, da bi zgradila stavbe s približno 300 stanovanji za sezonsko bivanje. Gradbena dovoljenja so bila izdana tudi za javne površine, parkirišča in zunanje objekte.
- 11 Družba Iberdrola je z občino Tsarevo sklenila pogodbo o prenovi črpališča z gradbenimi ali obnovitvenimi deli na njem, naročilo za njihovo izvedbo pa je oddala tretji družbi.
- 12 Po končanih delih bi bile lahko nepremičnine, ki jih je družba Iberdrola nameravala zgraditi v počitniškem kompleksu, priključene na črpališče. Varhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče, Bolgarija) navaja izvedensko mnenje, v skladu s katerim brez te prenove priključitev ne bi bila mogoča, ker je obstoječa kanalizacija nezadostna.

- 13 Stroški, izkazani na računu za prenovo črpališča, so bili v knjigovodskih izkazih družbe Iberdrola vknjiženi na konto „vnaprej plačani stroški“ kot stroški nakupa opredmetenih osnovnih sredstev, v izkazu poslovnega izida pa so bili izkazani kot zaloge za leti 2009 in 2010. Po mnenju izvedenca obstaja povezava med storitvami, navedenimi na računu, ter blagom in storitvami, ki jih mora družba Iberdrola opraviti, potem ko bodo na njenem zemljišču zgrajene nepremičnine, za katere je bilo izdano dovoljenje.
- 14 Finančna uprava je menila, da družba Iberdrola ne bi smela odbiti vstopnega DDV v znesku 147.635 bolgarskih levov (BGN) (približno 74.284 EUR) ter je nanjo naslovila odločbo o odmeri davka in odločbo o spremembi odločbe o odmeri.
- 15 Vendar je Administrativen sad Sofia – grad (upravno sodišče v Sofiji, Bolgarija) ti odločbi razveljavilo. Menilo je, da je občina Tsarevo brezplačno prejela storitev v obliki izvedbe prenovitvenih del na črpališču. Vendar brezplačna storitev po njegovem mnenju ne upravičuje uporabe člena 70(1), točka 2, ZDDS, ker se ta dela izvedejo v okviru gospodarske dejavnosti družbe Iberdrola, in sicer priključitve nepremičnin, za katere je bilo izdano gradbeno dovoljenje, na črpališče. To sodišče meni, da je za priznanje pravice do odbitka vstopnega DDV za opravljene storitve nujno, da so stroški, ki so nastali v zvezi s tem, del splošnih stroškov davčnega zavezanca in sestavni del cene teh storitev. Okoliščina, da se izvedena dela nanašajo na nepremičnino, ki je v lasti občine, naj ne bi bila bistvena.
- 16 Predložitveno sodišče se sklicuje na dve sodbi Sodišča, izdani v zadevah, ki se nanašata na člen 70(2) ZDDS, in sicer na sodbo z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97), in sodbo z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Vendar to sodišče navaja, da so nacionalna sodišča ti sodbi razlagala različno.
- 17 Nekatera sodišča menijo, da poleg tega, da so bila dela izvedena brezplačno, okoliščina, da je objekt v lasti občine in torej ne spada med sredstva podjetja, izključuje odbitek vstopnega DDV. Druga sodišča pa menijo, da vknjižba stroškov v zvezi s temi deli med splošne stroške in uporaba črpališča v okviru gospodarske dejavnosti ustvarjata pravico do odbitka.
- 18 Predložitveno sodišče poleg tega navaja, da je v skladu z nacionalno določbo iz postopka v glavni stvari okoliščina, da je storitev opravljena brezplačno, zadosten razlog za zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV in zato ni odvisna od tega, ali se zadevne storitve uporabijo v okviru gospodarske dejavnosti prejemnika teh storitev ali za druge namene, ki nimajo povezave z njegovim podjetjem. To sodišče kljub temu poudarja razliko v primerjavi s členom 26(1)(b) Direktive 2006/112, ki zavrnitev pravice do odbitka pogojuje z dvema pogojema, in sicer da je storitev brezplačna in da se uporabi za druge namene kot namene dejavnosti podjetja.
- 19 V teh okoliščinah je Varhoven Administrativen Sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:
- „1. Ali člen 26(1)(b), člen 168(a) in člen 176 Direktive 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 uporabljata tako prejemnik storitve kot tretja oseba, samo zato, ker tretja oseba brezplačno prejme rezultat teh storitev, ne da bi se upoštevalo, da se bodo storitve uporabljale v okviru gospodarske dejavnosti prejemnika, ki je davčni zavezanec?
2. Ali člen 26(1)(b), člen 168(a) in člen 176 Direktive 2006/112 [...] nasprotujejo davčni praksi, v skladu s katero se pravica do odbitka vstopnega DDV ne prizna za storitve, če se stroški teh storitev vknjižijo kot splošni stroški davčnega zavezanca, zato ker so nastali pri gradnji ali prenovi nepremičnine, katere lastnik je druga oseba, ne da bi se upoštevalo, da bo prejemnik gradbenih storitev to nepremičnino prav tako uporabljal v okviru svoje gospodarske dejavnosti?“

Vprašanji za predhodno odločanje

- 20 Uvodoma je treba poudariti, da se spor o glavni stvari in vprašanji, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, nanašajo na obseg pravice do odbitka iz Direktive 2006/112, zlasti pa njenega člena 168(a).
- 21 V delu, v katerem se postavljeni vprašanji nanašata na člen 176 Direktive 2006/112, je treba spomniti, da je Sodišče ta člen že preizkusilo v okviru zadev, ki se nanašajo na člen 70 ZDDS (sodbi z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, točke od 71 do 74, in z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točke od 45 do 54). Poudariti je treba, da tudi v primeru, da bi člen 70 ZDDS določil izključitev pravice do odbitka na dan pristopa Republike Bolgarije k Evropski uniji, ta člen 176 dopušča nadaljnjo veljavo takšnih izključitev samo toliko, kolikor ne določa splošnih izključitev iz ureditve odbitkov na podlagi Direktive 2006/112, zlasti pa njenega člena 168 (glej v tem smislu sodbo z dne 23. aprila 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 22 Člen 26 Direktive 2006/112 se nanaša na obdavčljivost nekaterih transakcij. Spor v postopku v glavni stvari se ne nanaša na morebitno obdavčljivost dobav, ki jih davčni zavezanec opravi za tretjo osebo, ne na ustrezno obveznost plačila DDV, ki nastane v zvezi s tem, temveč na pravico do odbitka vstopnega DDV za stroške, ki so nastali davčnemu zavezancu pri izvedbi te storitve.
- 23 Te zadeve tako ni treba obravnavati z vidika tega člena 26.
- 24 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu želi izvedeti, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV na storitve, katerih predmet je gradnja ali prenova nepremičnine, katere lastnik je tretja oseba, kadar je ta brezplačno deležna rezultata teh storitev in te storitve uporabljata tako ta davčni zavezanec kot ta tretja oseba v okviru svojih gospodarskih dejavnosti.
- 25 V zvezi z vprašanjem, ali pravica do odbitka, določena v členu 168(a) Direktive 2006/112, nasprotuje določbi, kakršna je člen 70 ZDDS, je treba opozoriti, da je ta pravica sestavni del sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 55, in z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 25).
- 26 Namen sistema odbitkov je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom za vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 56, in z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 26).
- 27 Iz člena 168 Direktive 2006/112 je razvidno, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, v delu, v katerem to blago ali storitev uporablja za svoje obdavčene transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za to blago ali storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 18).
- 28 V skladu z ustaljeno sodno prakso mora neposredna in takojšnja povezava med določeno 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. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev blaga ali storitev višje v verigi, je pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, pri katerih je DDV odbiten (sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57, in z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 27).

- 29 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 zagotavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 58, in z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 28).
- 30 Kadar pa blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, izkazujejo povezavo z oproščenimi transakcijami ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 59).
- 31 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da morajo davčni organi in nacionalna sodišča v okviru uporabe merila neposredne povezave, ki ga morajo uporabiti, upoštevati vse okoliščine zadevnih transakcij in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Obstoj take povezave je torej treba presojati glede na objektivno vsebino zadevne transakcije (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 29).
- 32 Za odgovor na vprašanje, ali ima v okoliščinah, kakršne so obravnavane v postopku v glavni stvari, družba Iberdrola pravico do odbitka vstopnega DDV za prenovo črpališča odpadnih voda, je torej treba ugotoviti, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med to storitvijo prenove na eni strani in obdavčeno izstopno transakcijo, ki jo opravi družba Iberdrola, ali gospodarsko dejavnostjo te družbe na drugi.
- 33 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da nepremičnin, ki jih je družba Iberdrola nameravala zgraditi, brez prenove tega črpališča ne bi bilo mogoče priključiti na to črpališče, tako da je bila ta prenova nujna za izvedbo tega projekta, družba Iberdrola pa brez takšne prenove ne bi mogla opravljati svoje gospodarske dejavnosti.
- 34 Na podlagi teh okoliščin je mogoče dokazati obstoj neposredne in takojšnje povezave med storitvijo prenove črpališča odpadnih voda, ki je v lasti občine Tsarevo, in obdavčeno izstopno transakcijo, ki jo je izvedla družba Iberdrola, če se izkaže, da je bila ta storitev opravljena z namenom, da se družbi Iberdrola omogoči izvedba nepremičninskega projekta iz postopka v glavni stvari.
- 35 Okoliščina, da je tudi občina Tsarevo deležna te storitve, ne more upravičiti tega, da se družbi Iberdrola zavrne ustrezna pravica do odbitka za to storitev, če se dokaže obstoj takšne neposredne in takojšnje povezave, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
- 36 V zvezi s tem bo treba upoštevati okoliščino, da je storitev prenove iz postopka v glavni stvari, opravljena v predhodni fazi, sestavni del cene obdavčene izstopne transakcije, ki jo opravi družba Iberdrola.
- 37 V zvezi s tem mora predložitveno sodišče prav tako preučiti, ali je bila ta storitev omejena na to, kar je nujno, da se zagotovi priključitev nepremičnin, ki jih bo zgradila družba Iberdrola, na črpališče odpadnih voda iz postopka v glavni stvari, oziroma ali je prekoračila to, kar je bilo za to nujno.
- 38 V prvem primeru bi bilo treba priznati pravico do odbitka vstopnega DDV za vse stroške, nastale v zvezi s prenovo črpališča, ker je v zvezi s temi stroški mogoče šteti, da so neposredno in takoj povezani z gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.
- 39 Če pa bi prenovitvena dela na navedenem črpališču presegala potrebe, nastale zgolj zaradi nepremičnin, ki jih zgradi družba Iberdrola, bi bil obstoj neposredne in takojšnje povezave med to storitvijo in obdavčeno izstopno transakcijo družbe Iberdrola, ki sestoji iz gradnje teh nepremičnin, delno

prekinjen, pravica do odbitka pa bi bila družbi Iberdrola priznana samo za vstopni DDV, ki bremeni del stroškov, nastalih zaradi prenove črpališča odpadnih voda iz postopka v glavni stvari, ki je objektivno nujna za to, da se družbi Iberdrola omogoči izvedba njenih obdavčenih transakcij.

- 40 V teh okoliščinah je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV za opravljeno storitev gradnje ali prenove nepremičnine, ki je v lasti tretje osebe, če je ta brezplačno deležna rezultata teh storitev, te storitve pa uporabljajo tako ta davčni zavezanec kot ta tretja oseba v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, če te storitve ne prekoračijo tega, kar je nujno za to, da lahko navedeni davčni zavezanec izvede obdavčene izstopne transakcije, in če so stroški storitev vključeni v ceno teh transakcij.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost za opravljeno storitev gradnje ali prenove nepremičnine, ki je v lasti tretje osebe, če je ta brezplačno deležna rezultata teh storitev, te storitve pa uporabljajo tako ta davčni zavezanec kot ta tretja oseba v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, če te storitve ne presegajo tega, kar je nujno za to, da lahko navedeni davčni zavezanec izvede obdavčene izstopne transakcije, in če so stroški storitve vključeni v ceno teh transakcij.

Podpisi