Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 15. septembra 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — Davek na dodano vrednost — Šesta direktiva 77/388/EGS — Pravica do odbitka — Odločba 2004/817/ES — Predpisi države članice — Izdatki za blago in storitve — Odstotek njihove uporabe za negospodarske namene, ki je večji od 90 % njihove celotne uporabe — Izključitev pravice do odbitka“

V zadevi C-400/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 16. junija 2015, ki je prispela na Sodišče 23. julija 2015, v postopku

Landkreis Potsdam-Mittelmark

proti

Finanzamt Brandenburg,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi D. Šváby, predsednik senata, J. Malenovský in M. Safjan (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Landkreis Potsdam-Mittelmark J. Wulf-von Moers, svetovalec,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za avstrijsko vlado G. Eberhard, agent,

— za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in M. Wasmeier, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nemščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1 Odločbe Sveta z dne 19. novembra 2004 (2004/817/ES) o dovoljenju Nemčiji, da uporabi ukrep z odstopanjem od člena 17 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 2004, L 357, str. 33; v nadaljevanju: odločba o dovoljenju).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Landkreis Potsdam-Mittelmark (okrožje Potsdam-Mittelmark, Nemčija) in Finanzamt Brandenburg (davčni urad v Brandenburgu, Nemčija) zaradi davka na dodano vrednost (DDV), ki ga to okrožje dolguje za davčno obdobje 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23; v nadaljevanju: Šesta direktiva) je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 (UL 2010, L 10, str. 14). Ker se sporno davčno obdobje nanaša na leto 2008, se sklicevanje na Šesto direktivo razume kot sklicevanje na Direktivo 2006/112 ob upoštevanju korelacijske tabele iz Priloge XII k njej.

4 Člen 4(1) in (2) Šeste direktive je določal:

„1. ‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka."

5 Člen 6(2)(a) Šeste direktive je določal:

„Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je [DDV] za takšno blago v celoti ali deloma odbiten".

6 Člen 17(2)(a) te direktive je določal:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(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."

7 Člen 27(1) Šeste direktive je določal:

„Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.“

Odločba o dovoljenju

8 V točki 3 obrazložitve odločbe o dovoljenju je navedeno:

„Z ukrepom odstopanja se izdatki za blago in storitve v celoti izvzamejo od pravice do odbitka DDV, kadar se le-ti uporabljajo več kakor 90 % za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih uslužbencev ali na splošno za neposlovne namene. Ta ukrep predstavlja odstopanje od člena 17 [Šeste direktive], kakor je bil spremenjen s členom 28f navedene direktive, in je upravičen zaradi potrebe po poenostavitvi postopka za obračunavanje DDV; ukrep le v zanemarljivem obsegu vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.“

9 Člen 1 te odločbe določa:

„Z odstopanjem od člena 17(2) [Šeste direktive] je Nemčiji dovoljeno, da se izdatki za blago in storitve izvzamejo od pravice do odbitka DDV, kadar se le-ti uporabljajo več kakor 90 % za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih uslužbencev ali na splošno za neposlovne namene.“

10 Člen 2 navedene odločbe določa:

„Ta odločba se uporablja do 31. decembra 2009.“

11 Člen 3 te odločbe določa:

„Ta odločba je naslovljena na Zvezno republiko Nemčijo.“

Nemško pravo

12 Člen 15 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

„1. Podjetnik lahko kot vstopni DDV odbije

(a) davek, ki ga je po zakonu dolžan plačati za dobave in druge storitve, ki jih je drug podjetnik opravil za njegovo podjetje. […]

[…]

Za dobavo, uvoz ali pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki ga podjetnik v višini manj kot 10 % uporablja za potrebe svojega podjetja, se ne šteje, da se opravlja za poslovne namene podjetja.

[…]

2. Odbitek vstopnega DDV je izključen za dobavo, uvoz ali pridobivanje znotraj Skupnosti blaga […], ki ga podjetnik uporablja za te transakcije:

1. oproščene transakcije;

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Okrožje Potsdam-Mittelmark je lokalna skupnost, ki na lastno odgovornost izvaja naloge, ki presegajo zmogljivost občin in uradov, ki spadajo v to okrožje. Kot javni organ v okviru izvajanja prerogativ javne oblasti med drugim gradi in vzdržuje ceste ter zagotavlja cestnoprometno varnost na svojem območju. Te naloge je opravljalo prek lastnega podjetja (*Eigenbetrieb*) brez pravne osebnosti.

14 V davčnem obdobju 2008 je okrožje Potsdam-Mittelmark pridobilo različno blago, in sicer delovne stroje, gospodarska vozila in pripomočke, ki jih je uporabljalo predvsem za storitve, opravljene v okviru izvrševanja javne oblasti. Vendar je do 2,65 % tega blaga uporabljalo med drugim za storitve obrezovanja in podiranja dreves, za košnjo in pometanje ter zimske službe, ki so jih opravljale tretje osebe. Za te storitve je bilo davčni zavezanec za DDV.

15 Davčni urad v Brandenburgu ni odobril odbitka plačanega vstopnega DDV na blago, navedeno v prejšnji točki, ker naj se to blago v skladu s členom 15(1), drugi stavek, UStG ne bi v višini vsaj 10 % uporabljalo za poslovne dejavnosti okrožja Potsdam-Mittelmark. Davčni urad v Brandenburgu je v na podlagi ugovora tožeče stranke iz postopka v glavni stvari del zahtevanega odbitka odobril iz nekega drugega razloga. V preostalem je bil ugovor zavrnjen. Finanzgericht Berlin-Brandenburg (finančno sodišče Berlin-Brandenburg, Nemčija) je to odločbo, zoper katero je okrožje Potsdam-Mittelmark pri njem vložilo tožbo, zavrnilo.

16 Tožeča stranka je v postopku revizije pred Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) trdila, da je z zavrnitvijo odbitka DDV kršeno pravo Unije. Okrožje Potsdam-Mittelmark namreč meni, da čeprav je bilo Zvezni republiki Nemčiji dovoljeno, da z odločbo o dovoljenju uporabi ukrep, ki odstopa od člena 17 Šeste direktive, to dovoljenje ne zajema izključitve odbitka vstopnega DDV v primerih, kot je ta iz postopka v glavni stvari, v katerih se blago v več kot 90-odstotnem deležu uporablja za negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, vendar jih ni mogoče šteti za „neposlovne“. Okrožje Potsdam-Mittelmark zato meni, da ima pravico do sorazmernega odbitka 2,65 % plačanega vstopnega DDV.

17 Meni tudi, da zavrnitev odbitka vstopnega DDV krši načelo nevtralnosti z vidika konkurence, ker ta zavrnitev pomeni, da so zneski vstopnega DDV, ki jih ni mogoče odbiti, kot neposredni stroški vključeni v določitev cen, čeprav so bile izstopne transakcije, ki jih je izvedlo v konkurenci z zasebnimi podjetji, v celoti obdavčene. Bilo naj bi torej v neugodnem strukturno konkurenčnem položaju.

18 V zvezi s tem predložitveno sodišče pojasnjuje, da okrožje Potsdam-Mittelmark na podlagi nacionalnega prava ni upravičeno do odbitka vstopnega DDV, ki ga uveljavlja. Zadevno blago naj bi namreč uporabljalo predvsem za opravljanje javnih služb in zgolj do 2,65 % za obdavčljive storitve v okviru svoje poslovne dejavnosti. V takem primeru naj bi bil odbitek vstopnega DDV izključen na podlagi člena 15(1), drugi stavek, UStG, ker je delež uporabe za poslovne namene tožeče stranke nižji od 10 %.

19 Predložitveno sodišče opozarja, da je na podlagi člena 1 odločbe o dovoljenju z odstopanjem od člena 17(2) Šeste direktive Zvezni republiki Nemčiji dovoljeno, da se izdatki za blago in storitve izvzamejo od pravice do odbitka DDV, kadar njihova uporaba za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih uslužbencev ali na splošno za neposlovne namene presega 90 % njihove skupne uporabe.

20 Po eni strani naj bi iz sodne prakse Sodišča izhajalo, da davčni zavezanec, ki namerava blago v celoti ali deloma uporabiti za negospodarsko dejavnost, ki ne spada na področje uporabe Šeste direktive, nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

21 Po drugi strani naj bi davčni zavezanec pri dobavi blaga, ki ga želi hkrati uporabiti za gospodarske dejavnosti, obdavčene z DDV, in za zasebne namene, torej „druge namene kot za namene […] dejavnosti [neposlovne namene]“, v smislu člena 6(2)(a) Šeste direktive, lahko to blago v celoti vključil med poslovna sredstva svojega podjetja in bil na podlagi tega v celoti upravičen do odbitka vstopnega DDV. Vendar bi moral plačati DDV, ki je dolgovan za uporabo navedenega blaga za neposlovne namene, kot med drugim izhaja iz sodbe z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 39).

22 Predložitveno sodišče meni, da je na podlagi teh načel odbitek vstopnega DDV obvezno izključen, ker je okrožje Potsdam-Mittelmark blago, ki ga je pridobilo, v 97,35 % uporabljalo za dejavnosti, ki se nanašajo na izvajanje prerogativ javne oblasti, ki so negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo v sistem DDV. Dalje, tožeča stranka naj bi bila načeloma upravičena do odbitka vstopnega DDV do 2,65 %. Vendar naj bi bil ta odbitek vseeno izključen na podlagi člena 15(1), drugi stavek, UStG.

23 V zvezi s tem predložitveno sodišče dvomi o tem, ali člen 1 odločbe o dovoljenju, kot izhaja iz njegovega besedila, dovoljuje zgolj izključitev vstopnega DDV, če se blago uporablja za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali na splošno za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, ali pa se uporabi tudi v primerih, ko se blago – kot v postopku v glavni stvari – v več kot 90 % uporablja za negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

24 Navedeno sodišče meni, da je na podlagi sodbe z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), pooblastilo iz člena 1 odločbe o dovoljenju mogoče razlagati tako, da dovoljuje izključitev odbitka vstopnega DDV le v primerih, ko se pridobljeno blago v več kot 90 % uporablja za „neposlovne namene“, ne pa za negospodarske namene, ki ne spadajo na področje uporabe DDV. V tem primeru naj odločba o dovoljenju ne bi vključevala člena 15(1), drugi stavek, UStG, ker je odbitek vstopnega DDV izključen tudi pri več kot 90-odstotni negospodarski uporabi.

25 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Člen 15(1), drugi stavek, UStG določa, da se za dobavo, uvoz ali pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki ga podjetnik v manj kot 10 % uporablja za potrebe svojega podjetja, ne šteje, da se opravlja v imenu podjetja, in s tem izključuje pravico do odbitka vstopnega DDV.

To pravilo temelji na členu 1 odločbe o dovoljenju, ki Zvezni republiki Nemčiji z odstopanjem od člena 17(2) Šeste direktive dovoljuje, da od pravice do odbitka DDV izvzame izdatke za blago in storitve, kadar njihova uporaba za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih uslužbencev ali na splošno za neposlovne namene presega 90 % njihove skupne uporabe.

Ali to dovoljenje – v skladu z njegovim besedilom – velja samo v primerih iz člena 6(2) Šeste direktive (člen 26 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2009/162) ali v vsakem primeru, kadar se blago ali storitev le deloma uporablja za poslovne namene?“

Vprašanje za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1 odločbe o dovoljenju razlagati tako, da se uporabi za položaj, v katerem podjetje pridobi blago ali storitve, ki jih v več kot 90 % uporablja za negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

27 Odločba o dovoljenju, kot je razvidno iz njenega besedila, določa izjemo od člena 17(2) Šeste direktive, na podlagi katerega lahko davčni zavezanec odbije vstopni DDV, če se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, torej za gospodarsko dejavnost.

28 Za ugotovitev, ali pojem „neposlovni nameni“ iz člena 1 odločbe o dovoljenju zajema položaj, kot je ta v postopku v glavni stvari, v katerem tožeča stranka opravlja dejavnosti, za katere je kot javni organ pristojna, torej negospodarske dejavnosti, čeprav te niso neposlovne, se je treba navezati na pomen, ki je za ta pojem določen v Šesti direktivi, na podlagi katere je bila odločba o dovoljenju sprejeta v skladu z njenim členom 27(1).

29 Kot izhaja iz člena 6(2)(a) Šeste direktive, se uporaba za neposlovne namene lahko obdavči z DDV.

30 Negospodarske dejavnosti pa ne spadajo na področje uporabe Šeste direktive (sodbi z dne 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točki 30 in 31, ter z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, točki 36 in 37).

31 Iz tega izhaja, da namen člena 6(2)(a) Šeste direktive torej ni, da bi uvedel pravilo, na podlagi katerega bi se lahko štelo, da so transakcije, za katere se sistem DDV ne uporablja, izvedene za „druge namene kot za namene […] dejavnosti [neposlovne namene]“ v smislu te določbe. Taka razlaga bi namreč povzročila, da bi člen 2, točka 1, Šeste direktive izgubil smisel (sodba z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, točka 38).

32 Te ugotovitve so v skladu s sistematiko skupnega sistema DDV, v okviru katere razlikovanje med gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi temelji na drugačnih merilih kot razlikovanje med rabo za poslovne in neposlovne, natančneje zasebne, namene.

33 V skladu z ustaljeno sodno prakso ima zadevna oseba glede DDV pri uporabi investicijskega blaga za namene dejavnosti ali zasebne namene izbiro, da to blago bodisi v celoti vključi v poslovna sredstva svojega podjetja bodisi ga v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju – in ga s tem izvzame iz sistema DDV – ali pa ga v svoje podjetje vključi le toliko, kolikor se dejansko uporabi za dejavnost (sodba z dne 23. aprila 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, točka 39 in navedena sodna praksa).

34 Take proste izbire pa ni pri ugotavljanju, ali se blago uporabi za negospodarsko dejavnost. Kadar podjetje blago uporablja tako za gospodarske dejavnosti kot za negospodarske dejavnosti, je člen 17(2)(a) Šeste direktive omejen na določitev pravice do odbitka vstopnega davka. Ukrepi, ki jih glede tega sprejmejo države članice, morajo upoštevati načelo davčne nevtralnosti, na katerem temelji skupni sistem DDV (sodba z dne 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 36).

35 V skladu s tem načelom davčne nevtralnosti je namen sistema odbitkov, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti (sodba z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, točka 27).

36 Vendar izključitev pravice do odbitka za poslovno blago, ki se v manj kot 10 % uporablja za gospodarske dejavnosti, ne izpolnjuje te zahteve.

37 Navedene ugotovitve je mogoče v celoti uporabiti za razlago pojma „neposlovni nameni“ iz člena 1 odločbe o dovoljenju. Ob upoštevanju zahtev po enotnosti pravnega reda Unije in njegove skladnosti morajo namreč pojmi, ki se uporabljajo v aktih, sprejetih na istem področju, imeti enak pomen, razen če zakonodajalec Unije ni izrazil drugačne volje (glej v tem smislu sodbi z dne 4. oktobra 2011, Football Association Premier League in drugi, C-403/08 in C-429/08, EU:C:2011:631, točka 188, ter z dne 31. maja 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, točka 28). V obravnavanem primeru to ni tako.

38 Nazadnje, glede trditve, da naj bi bil pomen pojma „neposlovni nameni“ pred sodbo z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), drugačen, tako da bi se v odločbi o dovoljenju, ki je bila sprejeta 19. novembra 2004, lahko še vedno razlikovalo

med gospodarskimi dejavnostmi in negospodarskimi dejavnostmi, je treba opozoriti, da ima razlaga določb prava Unije s strani Sodišča retroaktivni učinek in torej zavezuje od začetka veljavnosti določbe, ki se razlaga (sodba z dne 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, točka 16).

39 Ni torej ni mogoče šteti, da je lahko razlaga pojma „neposlovni nameni“ drugačna za obdobje pred sodbo z dne 12. februarja 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), iz katere je razvidno, da se ta pojem ne nanaša na razlikovanje med gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi.

40 Glede na vse preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1 odločbe o dovoljenju razlagati tako, da se ne uporabi za položaj, v katerem podjetje pridobi blago ali storitve, ki jih v več kot 90 % uporablja za negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.

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 (osmi senat) razsodilo:

Člen 1 Odločbe Sveta z dne 19. novembra 2004 (2004/817/ES) o dovoljenju Nemčiji, da uporabi ukrep z odstopanjem od člena 17 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da se ne uporabi za položaj, v katerem podjetje pridobi blago ali storitve, ki jih v več kot 90 % uporablja za negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe davka na dodano vrednost.

Podpisi