Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 22. aprila 2015 [1]

Zadeva C-126/14

UAB „Sveda“
proti
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva))

„Davčna zakonodaja — Davek na dodano vrednost — Člen 168 Direktive 2006/112/ES — Odbitek vstopnega DDV, plačanega pri pridobitvi in izdelavi osnovnih sredstev — Primarna uporaba za neobdavčene transakcije — Sekundarna uporaba za obdavčene transakcije“

I – **Uvod**

1. Obravnavani predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na baltsko mitološko rekreacijsko učno pot v povezavi z obdavčitvijo z davkom na dodano vrednost. Litovska družba daje obiskovalcem to pot v brezplačno uporabo. Davčna uprava zaradi tega navedeni družbi ni priznala pravice do odbitka vstopnega davka za stroške, povezane z ureditvijo te poti. Po mnenju navedene družbe neupravičeno, saj naj bi obiskovalci v končni fazi vseeno nekaj plačali, sicer ne za uporabo poti, ampak za pogostitev, spominke in druge storitve podjetja.

2. Kdo bo uspel v postopku v glavni stvari, je zato odvisno od vprašanja, kako je treba določiti neposredno in takojšnjo povezavo med vstopnimi in izstopnimi transakcijami, od česar je v skladu s sodno prakso odvisna pravica do odbitka vstopnega davka. Abstraktni pogoji za obstoj te povezave so že pojasnjeni. Glede njihove konkretne uporabe pa je od časa do časa, tako kot v obravnavanem primeru, potrebna dodatna razjasnitev.

II – **Pravni okvir**

3. V obdobju, na katero se nanaša spor o glavni stvari, je bilo področje davka na dodano vrednost v Uniji urejeno z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — UL L 347, str. 1.

4. V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, „ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“. Drugi pododstavek iste določbe določa:

„‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5. Na podlagi člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV so predmet DDV „dobave blaga“ oziroma „storitve“, „ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

6. Člen 26(1) Direktive o DDV določa:

„Vsaka od naslednjih transakcij se šteje za opravljanje storitev za plačilo:

(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, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;

[…]“

7. Člen 168 Direktive o DDV ureja pravico davčnega zavezanca do odbitka kot sledi:

„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;

[…]“

8. Ta določba ustreza členu 17(2) Šeste direktive 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),[3] ki je veljala do 31. decembra 2006. V zvezi s to direktivo sprejeta sodna praksa Sodišča je v obravnavani zadevi prav tako upoštevna.

9. Glede popravkov odbitkov končno člen 187 Direktive o DDV določa:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

[…]

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, […] 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, prvič uporabljeno.“

3 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23.

10. Litovsko pravo vsebuje določbe, ki ustrezajo navedenim določbam Direktive o DDV.

III – **Spor o glavni stvari**

11. Družba Sveda UAB (v nadaljevanju: Sveda) je tožeča stranka v sporu o glavni stvari. Predmet tega spora je njena pravica do odbitka.

12. V letu 2012 se je Sveda ukvarjala z ureditvijo t. i. baltske mitološke rekreacijske učne poti (v nadaljevanju: rekreacijska pot). V ta namen je uredila poti, stopnice, razgledne točke, prostore za taborni ogenj, informativne table in parkirne površine za motorna vozila.

13. Dela za ureditev te rekreacijske poti so se izvajala na podlagi sprejetih zavez iz sporazuma, ki ga je Sveda sklenila z nacionalno plačilno agencijo pri ministrstvu za kmetijstvo (v nadaljevanju: nacionalna plačilna agencija). V skladu z navedenim sporazumom mora Sveda javnosti omogočiti brezplačen dostop do rekreacijske poti. V skladu s sporazumom se Svedi povrne do 90 % stroškov za izvedbo projekta vzpostavitve poti v obliki „subvencije“.

14. V skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča namerava Sveda v prihodnje izvajati neodvisno ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV na področju turizma. Pri tem naj bi obiskovalcem rekreacijske poti zagotavljala storitve za plačilo, kot je na primer prodaja hrane ali spominkov.

15. Sveda je v obračunu davka na dodano vrednost uveljavljala odbitek vstopnega davka, plačanega za dobavljeno blago in storitve v okviru projekta za vzpostavitev rekreacijske poti. Litovska davčna uprava je zavrnila vračilo teh zneskov vstopnega DDV, ker ni dokazano, da so storitve, ki jih je Sveda pridobila, uporabljene za opravljanje dejavnosti, ki je predmet DDV.

IV – **Postopek pred Sodiščem**

16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče Litve), pred katerim teče postopek, je Sodišču 17. marca 2014 v skladu s členom 267, tretji odstavek, PDEU v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je člen 168 Direktive o DDV mogoče razlagati tako, da davčnemu zavezancu priznava pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega pri proizvodnji oziroma pridobitvi osnovnih sredstev, namenjenih za poslovanje, kot so ta v obravnavani zadevi, ki so neposredno namenjena brezplačni rabi s strani javnosti, vendar se lahko štejejo za sredstva, ki obiskovalce privabijo v kraj, kjer davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti namerava dobavljati blago in/ali opravljati storitve?“

17. V postopku pred Sodiščem so Republika Litva, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska in Evropska komisija julija 2014 predložili pisna stališča in se udeležili obravnave 4. februarja 2015.

V – **Pravna presoja**

18. Predložitveno sodišče želi s svojim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali ima davčni zavezanec v primeru, kakršen je ta v sporu o glavni stvari, pravico do odbitka vstopnega DDV v skladu s členom 168 Direktive o DDV.

19. V skladu z navedeno določbo ima „davčni zavezanec“ pravico do odbitka vstopnega DDV iz vstopnih transakcij, če se „uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij“.

A – *Vključitev investicijskega blaga v premoženje podjetja*

20. Republika Litva meni, da je pravica do odbitka v obravnavanem primeru izključena že zato, ker je Sveda sicer načeloma davčni zavezanec, vendar pri ureditvi rekreacijske poti ni delovala kot davčni zavezanec.

21. Na podlagi ustaljene sodne prakse je pogoj za odbitek vstopnega DDV v zvezi s pridobljenim blagom, da davčni zavezanec, ki pridobi blago, deluje kot tak, kar pomeni, da deluje – vsaj tudi – za namene svoje ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.[4] Enako velja za izdelavo blaga s strani davčnega zavezanca.[5]

22. Končno gre pri tem pogoju za to, da mora biti blago v celoti ali delno vključeno v premoženje podjetja davčnega zavezanca, da ni odbitek vstopnega DDV v zvezi s pridobitvijo ali izdelavo blaga že vnaprej izključen.[6] Ali je to podano, je treba, v skladu s sodno prakso, presojati ob upoštevanju vseh podatkov v zadevi, med katerimi sta tudi vrsta obravnavanega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca.[7]

23. Republika Litva na tej podlagi postavlja pod vprašaj ugotovitev predložitvenega sodišča, po katerem sporno investicijsko blago spada med premoženje družbe Sveda. Sveda se je namreč s sporazumom, ki ga je sklenila z nacionalno plačilno agencijo, zavezala dati javnosti rekreacijsko pot v brezplačno uporabo, in jo za opravljanje ekonomske dejavnosti lahko uporablja šele pozneje. Posledično Sveda sprva ni delovala kot davčni zavezanec.

24. Sodišče je že večkrat odločilo, da posameznik, ki pridobi blago za potrebe ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, to stori kot davčni zavezanec, tudi če se to blago ne uporabi takoj za to ekonomsko dejavnost.[8]

25. Posledično je Sveda na podlagi pravno pravilnih ugotovitev predložitvenega sodišča pri pridobitvi oziroma izdelavi investicijskega blaga delovala kot davčni zavezanec, s čimer je to investicijsko blago vključila v premoženje podjetja.

B – *Uporaba za namene obdavčenih transakcij*

26. Da bi imela Sveda pravico do odbitka vstopnega DDV, pa ne zadošča, da je investicijsko blago vključeno v premoženje podjetja, torej da je v splošnem namenjeno opravljanju njene ekonomske dejavnosti, temveč se mora dodatno, v skladu s členom 168 Direktive o DDV, uporabljati za namene njenih *obdavčenih* transakcij.

4 — Glej sodbe Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 29), Eon Aset Menidžmant (C-118/11, EU:C:2012:97, točki 57 in 58) in Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točki 39 in 40).

5 — Glej glede tega moje sklepne predloge v zadevi X (C-334/10, EU:C:2012:108, točka 25 in navedena sodna praksa).

6 — Glej v tem smislu sodbi Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točki 28 in 29) in Eon Aset Menidžmant (C-118/11, EU:C:2012:97, točke od 56 do 59); glej tudi člen 168a Direktive o DDV.

7 — Sodbe Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 21), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 29), Eon Aset Menidžmant (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 58) in Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točki 39 in 40).

8 — Sodbe Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 14), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 44) in Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, točka 25).

27. Dejanska ali nameravana uporaba blaga določa obseg odbitka vstopnega davka.[9] Praviloma je odločilna *nameravana* uporaba, ker v skladu s členoma 63 in 167 Direktive o DDV pravica do odbitka nastane načeloma že v trenutku, ko davčni zavezanec blago ali storitev prejme, torej praviloma preden sam opravi izstopno transakcijo.[10]

28. V sporu o glavni stvari je že bila ugotovljena nameravana uporaba investicijskega blaga, ki ga je Sveda pridobila oziroma izdelala.

29. Rekreacijska pot naj bi se po eni strani dala javnosti v brezplačno uporabo. Ta transakcija ni obdavčena. Prav tako davčna obveznost ne izhaja iz člena 2(1)(c) Direktive o DDV, ker Sveda od obiskovalcev ne zahteva plačila. Prav tako davčna obveznost ne izhaja iz člena 26(1)(a) Direktive o DDV, ker se investicijsko blago ne uporablja za druge namene v smislu te določbe. Uporaba za druge namene je namreč izključena, če se investicijsko blago uporablja za namene opravljanja ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca.[11] Predložitveno sodišče pa je že ugotovilo, da je Sveda pri ureditvi rekreacijske poti delovala v okviru svoje ekonomske dejavnosti.[12]

30. Po drugi strani pa naj bi rekreacijska pot tudi privabljala obiskovalce, ki bi jim Sveda lahko dobavljala blago in storitve. Te transakcije so obdavčene v skladu s členom 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV.

31. Tako obstajata dva različna namena pridobitve oziroma izdelave investicijskega blaga. V ospredju je brezplačno dajanje rekreacijske poti v uporabo javnosti (primarna uporaba), ki v skladu s členom 168 Direktive o DDV ne daje pravice do odbitka vstopnega DDV. V ozadju pa je uporaba rekreacijske poti kot sredstva za opravljanje obdavčenih storitev za obiskovalce (sekundarna uporaba), iz česar izhaja pravica do odbitka. Kateri od teh dveh namenov je v okviru člena 168 Direktive o DDV odločilen?

32. V sodbi *BLP Group* je Sodišče glede tega vprašanja na splošno ugotovilo, da se zahteva neposredna in takojšnja povezava pridobljenega blaga in storitev z obdavčenimi transakcijami, in da „končni“ cilj, ki mu davčni zavezanec sledi, ni pomemben.[13] Sodišče zaradi tega ni priznalo pravice do odbitka vstopnega davka v primeru, ko so bile davčnemu zavezancu storitve opravljene v povezavi z neobdavčeno prodajo deležev podjetja, čeprav je bila ta prodaja sredstvo za omogočanje opravljanja obdavčene dejavnosti davčnega zavezanca. Sodišče je torej tukaj razlikovalo med edino merodajno primarno uporabo in golo sekundarno uporabo vstopne transakcije.

33. Sodišče je svojo sodno prakso razvijalo še naprej. Za uporabo člena 168 Direktive o DDV mora sicer še naprej obstajati neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnih transakcij, ki daje pravico do odbitka.[14] Vendar lahko takšna zveza obstaja tudi s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca, kadar so stroški vstopnih transakcij del splošnih stroškov tega davčnega zavezanca in so tako sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja.[15]

9 — Glej med drugim sodbe Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, točka 17) in FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, točka 49).

10 — Glej sodbo Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36); glej tudi moje sklepne predloge v zadevi X (C-334/10, EU:C:2012:108, točka 81 in navedena sodna praksa).

11 — Glej v tem smislu sodbo BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, točka 26); glej tudi sodbi Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 38) in Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 25).

12 — Glej točke od 23 do 25 zgoraj.

13 — Sodba BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, točka 19); prava tako nazadnje sodba Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 38).

14 — Glej med drugim sodbe Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, točka 24), Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 79) in Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 34).

15 — Glej v tem smislu med drugim sodbe Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, točka 30 in 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, točka 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točki 58 in 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, točka 20) in Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točka 38).

34. Za obstoj neposredne in takojšnje povezave je v skladu z novejšo sodno prakso odločilno, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posamezne ali vseh izstopnih transakcij davčnega zavezanca.[16] To velja neodvisno od tega, ali gre za uporabo blaga ali storitev s strani davčnega zavezanca.[17]

35. Pravica do odbitka vstopnega DDV je torej v obravnavanem primeru podana, če so stroški pridobitve oziroma izdelave investicijskega blaga za ureditev rekreacijske poti v smislu sodne prakse vključeni v ceno izstopnih transakcij, ki so obdavčene na podlagi Direktive o DDV.

36. V sporu o glavni stvari pridejo v poštev različne izstopne transakcije. Po eni strani so to lahko obdavčene storitve, ki jih bo Sveda opravljala za obiskovalce rekreacijske poti, in ki so predmet vprašanja za predhodno odločanje (k temu pozneje pod točko 2). Po drugi strani bi lahko merodajno obdavčeno izstopno transakcijo predstavljala tudi ureditev rekreacijske poti kot takšna. Predložitveno sodišče te možnosti v predložitveni odločbi ni upoštevalo. Vendar jo je treba najprej preizkusiti, ker bi lahko vodila do tega, da odgovor na konkretno vprašanje za predhodno odločanje ne vpliva na odločitev v sporu o glavni stvari (k temu takoj pod točko 1).

1. Ureditev rekreacijske poti kot obdavčena izstopna transakcija

37. V sporu o glavni stvari bi bilo treba – neodvisno od odgovora na konkretno vprašanje za predhodno odločanje – priznati pravico do odbitka vstopnega DDV, če ureditev rekreacijske poti s strani družbe Sveda predstavlja obdavčeno izstopno transakcijo. Ureditev rekreacijske poti lahko namreč v razmerju do nacionalne plačilne agencije predstavlja storitev za plačilo, ki je v skladu s členom 2(a) ali (c) Direktive o DDV obdavčena.

38. V skladu z ustaljeno sodno prakso je za to, da se neka transakcija opredeli kot transakcija, opravljena za plačilo, potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme.[18] Takšna neposredna zveza zahteva zgolj, da med ponudnikom in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo dajatve,[19] in vzajemni pogoj storitve in protidajatve.[20] Tudi če se storitev izvede po nižji ceni od stroškov, to ne vpliva na domnevo neposredne zveze med storitvijo in plačilom.[21]

39. V skladu z navedbami predložitvenega sodišča se je Sveda s sporazumom, ki ga je sklenila z nacionalno plačilno agencijo, zavezala, da bo uredila rekreacijsko pot. V ta namen naročnik Svedi povrne 90 % pri tem nastalih stroškov kot „subvencijo“. Brez poznavanja konkretne vsebine sporazuma ni mogoče presojati, ali je podana neposredna zveza med ureditvijo rekreacijske poti in „subvencijo“ v smislu navedene sodne prakse.

40. Če bo preizkus predložitvenega sodišča pokazal, da je Sveda že z ureditvijo rekreacijske poti opravila obdavčeno transakcijo na podlagi člena 2(a) ali (c) Direktive o DDV, bi med pridobitvijo ali izdelavo osnovnih sredstev v zvezi z rekreacijsko potjo in to obdavčeno izstopno transakcijo obstajala neposredna in takojšnja zveza. Stroški teh vstopnih transakcij so bili nedvomno vključeni v ceno, ker se višina plačil s strani nacionalne plačilne agencije določa prav na podlagi teh stroškov.

16 — Glej med drugim sodbe SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, točka 55) in PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, točka 23); glej v tem smislu že sodbo Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, točka 36).

17 — Glej glede tega moje sklepne predloge v zadevi TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, točka 31 in navedena sodna praksa).

18 — Glej sodbo Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37 in navedena sodna praksa).

19 — Glej med drugim sodbe Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točka 47) in Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 29).

20 — Glej med drugim sodbi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točke od 13 do 20) in Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točke od 12 do 17); glej prav tako sklepne predloge generalne pravobranilke Ch. Stix-Hackl v zadevi Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, točka 32).

21 — Glej v tem smislu sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22).

2. Odgovor na vprašanje za predhodno odločanje

41. Če pa bo predložitveno sodišče ugotovilo, da ureditev rekreacijske poti s strani družbe Sveda ne predstavlja obdavčene transakcije v razmerju do nacionalne plačilne agencije, je pravica do odbitka vstopnega DDV odvisna izključno od tega, ali se osnovna sredstva rekreacijske poti v smislu člena 168 Direktive o DDV uporabljajo za prihodnje nudenje storitev obiskovalcem proti plačilu. Poleg tega je treba preveriti, ali so stroški pridobitve in izdelave teh sredstev vključeni v ceno teh storitev.

a) Pojem objektivnih stroškov

42. Na to vprašanje je v nasprotju z mnenjem Združenega kraljestva treba odgovoriti neodvisno od volje davčnega zavezanca, da stroške vključi v ceno svojih izstopnih transakcij.

43. Na podlagi sodbe *Becker* je namreč obstoj neposredne in takojšnje zveze med vstopnimi in izstopnimi transakcijami odvisen od objektivne vsebine prejetih vstopnih transakcij.[22] Že v sodbi *BLP Group* je Sodišče v tem smislu ugotovilo, da zveza med vstopnimi in izstopnimi transakcijami ni odvisna od namena davčnega zavezanca.[23]

44. K temu je treba dodati, da se v skupnem sistemu DDV obdavčujejo tudi storitve, ki se opravijo po ceni, ki je nižja od stroškov.[24] V tem primeru davčni zavezanec cene oblikuje subjektivno, brez upoštevanja vseh stroškov za opravljanje izstopne transakcije. Prav tako je v takem primeru jasno, da vse vstopne transakcije, ki v skladu s členom 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV z objektivnega vidika sodijo med stroške izstopnih transakcij, dajejo tudi pravico do odbitka vstopnega davka. V skladu z ustaljeno sodno prakso je namreč podjetnik s pravico do odbitka vstopnega davka *popolnoma* razbremenjen bremena DDV, ki ga pri vseh ekonomskih dejavnostih plača ali dolguje,[25] ker je namen skupnega sistema DDV obremeniti le končnega potrošnika in ne podjetnika, ki je davčni zavezanec.[26]

45. Za vprašanje, ali so stroški v smislu sodne prakse vključeni v ceno storitve, je zato odločilna objektivna ekonomska zveza med vstopnimi in izstopnimi transakcijami.[27] Zgolj vzročna zveza pri tem ne zadošča.[28] Če je vstopna transakcija objektivno namenjena cilju izvajanja določenih ali vseh izstopnih transakcij davčnega zavezanca, je tudi med njima podana neposredna in takojšnja zveza v smislu sodne prakse. V takšnem primeru namreč vstopna transakcija z ekonomskega vidika pomeni strošek opravljanja izstopnih transakcij. Kot izhaja že iz besedila člena 168 Direktive o DDV, je zato pomemben objektivni namen uporabe vstopne transakcije.

46. V obravnavanem primeru se z ureditvijo rekreacijske poti v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča želi privabiti obiskovalce, za katere se bodo opravljale storitve za plačilo. Ureditev rekreacijske poti tako z ekonomskega vidika predstavlja stroške teh transakcij.

47. Posledično med pridobitvijo oziroma izdelavo osnovnih sredstev rekreacijske poti in storitvami, ki se nudijo obiskovalcem za plačilo, načeloma obstaja neposredna in takojšnja zveza v smislu sodne prakse.

22 — Sodba Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, točke 22, 23 in 33).

23 — Glej sodbo BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, točka 24).

24 — Glej zgoraj, točka 38.

25 — Glej med drugim sodbe Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, točka 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, točka 15), Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 25) in Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, točka 32).

26 — Glej med drugim sodbe Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), Pelzl in drugi (C-338/97, C-344/97 in C-390/97, EU:C:1999:285, točka 21), KÖGÁZ in drugi (C-283/06 in C-312/06, EU:C:2007:598, točka 51) in Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 25).

27 — Glej sodbo AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, točka 31).

28 — Glej sodbo Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, točka 31).

b) Primarna uporaba za neobdavčene izstopne transakcije

48. Okoliščina, da je rekreacijska pot obiskovalcem dana v brezplačno uporabo, ne nasprotuje pravici do odbitka.

49. Sicer gre v tem primeru za primarno uporabo osnovnih sredstev rekreacijske poti. Primarna uporaba pa lahko samo v dveh primerih prekine neposredno in takojšnjo povezavo s sekundarno uporabo za obdavčene izstopne transakcije. [29]

50. Po eni strani je to podano, če se primarna uporaba nanaša na transakcije, ki se opravljajo za plačilo, vendar so oproščene plačila DDV. Vstopne transakcije sodijo v tem primeru med stroške oproščenih izstopnih transakcij in so s tem vključene v njihovo ceno. Za takšne transakcije v členu 168 in naslednjih Direktive o DDV načeloma ni predvidena pravica do odbitka. V takšnem primeru v skladu s sodno prakso ni pomembno, da vstopne transakcije služijo širšemu „končnemu“ namenu, ki vključuje tudi obdavčene izstopne transakcije. [30]

51. Vendar se v obravnavanem primeru primarna uporaba ne nanaša na oproščene transakcije, ki se opravljajo za plačilo, temveč na brezplačno uporabo.

52. Po drugi strani bi bila neposredna in takojšnja povezava vstopnih transakcij s storitvami, ki se obiskovalcem nudijo za plačilo, prekinjena tudi v primeru, če bi primarna uporaba rekreacijske poti za namene brezplačne uporabe s strani obiskovalcev pomenila, da Sveda opravlja dejavnost, ki ni ekonomska. Na podlagi sodne prakse namreč vstopni DDV ne more biti odbiten glede stroškov davčnega zavezanca, ki so povezani z opravljanjem neekonomskih dejavnosti. [31]

53. Vendar to v skladu z ugotovitvami predložitvenega sodišča ni podano. [32] Okoliščina, da se storitev da na razpolago brezplačno – v nasprotju s stališčem Komisije – še ne pomeni, da davčni zavezanec opravlja dejavnost, ki ni ekonomska. V tej zvezi je Združeno kraljestvo na obravnavi pravilno izpostavilo primer trgovskega centra, ki svojim strankam zagotavlja brezplačna parkirna mesta.

c) Kršitev sporazuma, sklenjenega z nacionalno plačilno agencijo

54. Na pravico do odbitka vstopnega davka tudi ne vpliva okoliščina, da bi bilo lahko vključevanje stroškov za ureditev rekreacijske poti pri določanju cen načrtovanih storitev, ki se za obiskovalce opravljajo za plačilo, v nasprotju s sporazumom, sklenjenim z nacionalno plačilno agencijo. To je predložitveno sodišče preučilo.

55. Ni pa razvidno, kako bi lahko takšna kršitev vplivala na presojo DDV, niti ne vpliva na pravico do odbitka, kot je bilo prikazano zgoraj, [33] ali Sveda stroške dejansko vključuje v svoje cene.

29 — Glej glede možnosti prekinitve te povezave sodbo TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, točka 34).

30 — Glej sodbe BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, točka 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točki 62 in 71) in X (C-651/11, EU:C:2013:346, točka 56).

31 — Sodbi Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 30) in Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, točka 37).

32 — Glej točke od 23 do 25 zgoraj.

33 — Glej točke od 42 do 45 zgoraj.

d) Kršitev Uredbe (ES) št. 1698/2005

56. Prav tako na presojo obravnavanega primera z vidika DDV ne vpliva Uredba Sveta (ES) št. 1698/2005 z dne 20. septembra 2005 o podpori za razvoj podeželja iz Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja,[34] na katero se sklicuje predložitveno sodišče.

57. Četudi bi bila uporaba rekreacijske poti s strani Sveda v nasprotju s strani predložitvenega sodišča omenjenim členom 36(b), točka vii, te uredbe, na podlagi katerega se dodeljujejo podpore za „neproizvodne naložbe“, to ne bi vplivalo na pravico do odbitka. V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti nasprotuje razlikovanju med zakonitimi in nezakonitimi transakcijami.[35]

e) Vpliv obdobja popravka

58. Tudi ugovor Republike Litve v zvezi z določbami o popravku odbitka vstopnega davka v obravnavanem primeru ne nasprotuje pravici do odbitka vstopnega DDV.

59. V skladu s členom 187 Direktive o DDV se prvotni odbitek pri pridobitvi ali izdelavi investicijskega blaga popravi, če se v obdobju petih let ugotovijo spremembe, ki vplivajo na pravico do odbitka.

60. Republika Litva iz tega sklepa, da se mora investicijsko blago v obdobju petih let od njegove pridobitve ali izdelave uporabljati za namene ekonomske dejavnosti. V nasprotnem primeru je pravica do odbitka izključena.

61. Obdobje popravka v skladu s sodno prakso – prvič – ne vpliva na ugotovitev, ali je davčni zavezanec v trenutku pridobitve ali izdelave blaga deloval za namene svoje ekonomske dejavnosti.[36] Drugič, v obravnavanem primeru tudi ni mogoče ugotoviti, da se je investicijsko blago v obdobju popravka uporabljalo za namene, ki izključujejo pravico do odbitka. Četudi se za obiskovalce rekreacijske poti storitve sprva ne opravljajo za plačilo, to ne vpliva na uporabo investicijskega blaga za namene ekonomske dejavnosti Sveda, če je na podlagi objektivnih okoliščin mogoče ugotoviti, da to načrtuje za prihodnost.

f) Višina odbitka vstopnega davka

62. Končno je treba še preveriti, ali okoliščina, da nacionalna plačilna agencija Svedi povrne do 90 % stroškov za pridobitev oziroma izdelavo upoštevnega investicijskega blaga, vpliva na višino odbitka.

63. Po mnenju Združenega kraljestva je ta okoliščina bistvena za presojo vprašanja, v kolikšnem delu so stroški vstopnih transakcij vključeni v ceno izstopnih transakcij.

64. Strinjam se s stališčem Republike Litve in Komisije, da delno povračilo stroškov s strani nacionalne plačilne agencije ne vpliva na višino odbitka vstopnega davka. V skladu s členom 168 Direktive o DDV je namreč pomembno samo, ali se vstopne transakcije uporabljajo za namene obdavčenih izstopnih transakcij. Nasprotno pa ni pomembno, kako se financirajo vstopne transakcije.

65. Glede na navedeno je Sodišče že odločilo, da predpis države članice, ki pravico do odbitka DDV omejuje v primeru, ko je nakup zadevnega blaga financiran s subvencijami, ni združljiv s pravom Unije o DDV.[37]

34 — UL L 277, str. 1.

35 — Glej sodbe Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, točka 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 33) in GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, točka 32).

36 — Glej sodbo Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 20).

37 — Glej sodbo Komisija/Francija (C-243/03, EU:C:2005:589, točka 33).

66. Zato ima davčni zavezanec v primeru, kakršen je v sporu o glavni stvari, pravico do neomejenega odbitka vstopnega DDV v zvezi z vstopnimi transakcijami v zvezi s pridobitvijo oziroma izdelavo upoštevnega investicijskega blaga.

VI – **Predlog**

67. Zato predlagam Sodišču, naj na vprašanje za predhodno odločanje odgovori:

Člen 168 Direktive o DDV je treba razlagati tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV, plačanega pri izdelavi oziroma pridobitvi osnovnih sredstev, ki so neposredno namenjena brezplačni rabi s strani javnosti, vendar se uporabljajo kot sredstva, ki obiskovalce privabijo v kraj, kjer davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti namerava dobavljati blago in/ali opravljati storitve.