Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
EVGENIJA TANCHEVA,
predstavljeni 20. maja 2021 [1]

Združeni zadevi C-45/20 in C-46/20

E
proti
Finanzamt N (C-45/20)
in
Z
proti
Finanzamt G (C-46/20)

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Direktiva Sveta 2006/112/ES, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/ES – Člena 167 in 168(a) – Namestitev fotonapetostnega energetskega sistema – Vzpostavitev pisarne v družinski hiši, sicer namenjeni zasebni rabi – Nepremičnine – Premoženje v mešani uporabi – Vključitev v poslovna sredstva – Skladnost nacionalnega roka za vključitev in domneve o vključenosti v zasebno premoženje, če ni dokazov o nasprotnem, s pravom Unije – Izguba pravice do odbitka vstopnega davka“

1. Namen tega predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju: predložitveno sodišče), je pridobiti pojasnila o sodni praksi Sodišča v zvezi z vključitvijo investicijskega blaga, [2] natančneje nepremičnin, [3] ki se uporabljajo tako za poslovne kot zasebne namene (v nadaljevanju: premoženje v mešani uporabi), v zasebno premoženje davčnega zavezanca, v sredstva podjetja davčnega zavezanca ali v kombinacijo obeh (v nadaljevanju: odločitev o vključitvi). Natančneje, vprašanji se nanašata na posledice, ki jih ima odločitev o vključitvi za pravico do odbitka vstopnega davka na podlagi členov 167, 168 in 168a Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem

[1] Jezik izvirnika: angleščina.

[2] Vendar mora predložitveno sodišče ob upoštevanju nacionalnega prava preveriti, ali je zadevno blago „investicijsko blago“. V skladu s členom 189(a) Direktive o DDV lahko države članice opredelijo pojem „investicijsko blago“. Sodišče je razsodilo, da ta pojem zajema blago, ki se uporablja za gospodarsko dejavnost ter za katero sta značilni trajnost in vrednost, zaradi česar se stroški pridobitve običajno ne obračunajo kot tekoči stroški, temveč se amortizirajo v več poslovnih obdobjih. Glej na primer sodbo z dne 27. marca 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, točka 23), v kateri je napoteno na sodbo z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidžmant (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 35).

[3] Glej tudi točko 35 spodaj.

sistemu davka na dodano vrednost,[4] kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/ES z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[5] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2. Vprašanji se nanašata na to, ali je – zlasti glede na odločitev Sodišča v sodbi z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo[6] – *de facto* prekluzivni rok, ki je v nemškem pravu določen za sporočanje odločitev o vključitvi nemški davčni upravi, katerega potek v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča povzroči izgubo pravice do odbitka vstopnega davka, skladen s pravom Unije. Zdi se, da v sodni praksi predložitvenega sodišča enaka posledica izhaja iz domneve o vključitvi premoženja v mešani uporabi v zasebno premoženje davčnega zavezanca, ki se uporablja, kadar ni dovolj indicev o nasprotnem.

3. Ugotavljam, da v okoliščinah iz postopka v glavni stvari razlaga prava države članice v sodni praksi predložitvenega sodišča, v skladu s katero davčni zavezanec izgubi pravico do odbitka vstopnega davka, če odločitve o vključitvi blaga v mešani uporabi ne sporoči v roku, ki je za to določen v pravu države članice, ni skladna s členoma 167 in 168(a) Direktive o DDV, in sicer ker ni skladna z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, saj v spisu ni indicev o obstoju kakršnega koli suma v zvezi z davčnimi utajami.[7] Enaka ugotovitev velja za zgoraj navedeno domnevo o vključitvi v zasebno premoženje davčnega zavezanca, če ima za posledico izgubo pravice do odbitka.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Člen 167 Direktive o DDV določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

5. Člen 168(a) Direktive o DDV 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 ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[…]“.

4 UL 2006, L 347, str. 1.

5 UL 2010, L 10, str. 14.

6 C-140/17, EU:C:2018:595 (v nadaljevanju: sodba Gmina Ryjewo).

7 Sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točke od 65 do 70). Glej tudi na primer sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 39), v kateri je napoteno na sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 52 in navedena sodna praksa). Glej nedavno tudi sodbi z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, točke od 32 do 34 in od 49 do 51), in z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točki 37 in 38).

6. Člen 168a(1) Direktive o DDV določa:

„1. Če se nepremičnina, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, uporablja pri izvajanju njegovih poslovnih dejavnosti ali jo zavezanec ali njegovo osebje uporabljajo v zasebne, ali bolj na splošno, v druge namene, se DDV na izdatke, povezane s to nepremičnino, odbije v skladu z načeli iz členov 167, 168, 169 in 173 samo za delež uporabe nepremičnine v poslovne namene davčnega zavezanca.

Z odstopanjem od člena 26 se spremembe v deležu uporabe nepremičnine iz prvega pododstavka upoštevajo v skladu z načeli iz členov 184 do 192, kakor se uporabljajo v zadevnih državah članicah."

7. Člen 250(1) Direktive o DDV določa:

„Vsak davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna in odbitkov, in, kolikor je to potrebno za določitev osnove za obdavčitev, skupno vrednost transakcij, ki se nanašajo na ta davek in odbitke, ter vrednost kakršnih koli oproščenih transakcij."

B. Nemško pravo

8. Člen 15(1) Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Podjetnik lahko odbije naslednje zneske:

1. zakonito dolgovan davek od dobave blaga in storitev, ki jo je za njegovo poslovno dejavnost opravil drug podjetnik. […]".

9. Člen 18(3) UStG določa:

„Podjetnik mora po elektronski poti in v predpisani obliki predložiti davčni obračun za koledarsko leto ali krajše davčno obdobje, v katerem v skladu s členom 16, od (1) do (4), in členom 17 sam izračuna dolgovani davek ali presežek v svoje dobro (davčni obračun). V primerih iz člena 16(3) in (4) je treba davčni obračun predložiti v roku enega meseca po zaključku krajšega davčnega obdobja. Na zahtevo se lahko Finanzamt v izogib nepotrebnim težavam odpove elektronski predložitvi. V tem primeru mora podjetnik davčni obračun predložiti na lastnoročno podpisanem obrazcu, ki ga predpiše uprava."

10. Člen 149(2) Abgabenordnung (davčni zakonik) v različici, ki je veljala v času spora,[8] določa:

„Če v davčni zakonodaji ni določeno drugače, je treba davčne obračune, ki se nanašajo na koledarsko leto ali zakonsko določen trenutek, predložiti najpozneje v roku petih mesecev […]".

[8] V skladu s pisnim stališčem Zvezne republike Nemčije je upoštevna različica tista, ki velja od 1. novembra 2011.

II. Dejansko stanje, postopek in predloženi vprašanji

A. C-45/20, E proti Finanzamt N (v nadaljevanju: zadeva E).

11. Revident v zadevi E vodi podjetje za postavljanje odrov. Leta 2014 je izdelal projekt za gradnjo družinske hiše, ki naj bi v skladu z arhitekturnimi načrti z dne 29. julija 2014 v pritličju vključevala pisarno površine 16,57 m^2. Hiša je bila sicer namenjena za zasebno uporabo, njena skupna površina pa naj bi znašala 149,75 m^2. Računi za gradnjo hiše, vključno s pisarno, so bili izdani v obdobju od oktobra 2014 do novembra 2014.[9]

12. E v predhodnih (mesečnih) obračunih DDV, ki jih je v skladu s členom 18(2), drugi stavek, UStG moral predložiti za leti 2014 in 2015, ni uveljavljal sorazmernega odbitka vstopnega davka za pisarno, ampak ga je prvič zahteval v letnem obračunu DDV za leto 2015 v skladu s členom 18(3), prvi stavek, UStG.[10] Finanzamt (v nadaljevanju: davčni urad) je ta obračun prejel 28. septembra 2016.

13. Davčni urad je z odločbo z dne 5. aprila 2017 revidentu E odmeril DDV za leto 2015, ne da bi priznal odbitek [X] evrov, ki po mnenju E ustreza vstopnemu davku, upoštevnemu za zadevno pisarno. Davčni urad je vloženi ugovor z odločbo z dne 17. januarja 2018 zavrnil kot neutemeljen. Tožba, vložena v zvezi s tem zahtevkom, je bila prav tako zavrnjena. Sächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Saške, Nemčija) je v sodbi z dne 19. marca 2018 navedlo, da zahtevani odbitek vstopnega davka ni mogoč, ker blago ni bilo pravočasno vključeno v poslovna sredstva, to je do 31. maja 2015.

14. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča iz načela takojšnjega odbitka vstopnega davka izhaja, da je treba odločitev o vključitvi sprejeti že ob pridobitvi ali proizvodnji zadevnega blaga.[11] V skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča lahko davčni zavezanec iz praktičnih razlogov odločitev o vključitvi poleg tega sporoči z elementi, ki izkazujejo tako odločitev. Toda v skladu s členom 18(3) UStG mora to storiti najkasneje in dokončno v letnem obračunu DDV za leto, v katero spada pridobitev.[12] V sodni praksi predložitvenega sodišča je opredeljeno, da ta trenutek nastopi ob izteku zakonsko določenega splošnega roka za predložitev dokončnega davčnega obračuna v skladu s členom 149(2) davčnega zakonika. V postopku v glavni stvari je ta trenutek nastopil 31. maja naslednjega leta, to je leta 2015.[13] Dalje, v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča podaljšanje roka za predložitev dokončnega davčnega obračuna ne pomeni podaljšanja roka za sporočitev elementov, ki izkazujejo odločitev o vključitvi.[14]

15. E v reviziji trdi, da ni bilo nujno, da bi dodatne elemente, ki kažejo na njegovo odločitev o vključitvi, davčnemu uradu sporočil v obračunu DDV, ker so bili arhitekturni načrti za dejansko rabo pisarne izključno za poslovne namene zadosten znak njene vključitve v sredstva podjetja.

[9] V skladu s pisnim stališčem Finanzamt N.

[10] V skladu s pisnim stališčem Finanzamt N.

[11] BFH-Urteile v BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; v BFH/NV 2012, 808, Rz 18; v BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; v BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] BFH-Urteile v BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; v BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; v BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH-Beschluss v BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N, in navedena sodna praksa.

[13] BFH-Urteile v BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; v BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; in BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse v BFH/NV 2014, 914, Rz 6; v BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je zdaj 31. julij naslednjega leta.

[14] BFH-Urteile v BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; v BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

B. C-46/20, Z proti Finanzamt G (v nadaljevanju: zadeva Z).

16. Zadeva Z se nanaša na odbitek DDV kot vstopnega davka, ki je bil leta 2014 plačan pri namestitvi fotonapetostnega energetskega sistema. Revident Z je električno energijo, ki jo je proizvedel ta sistem, deloma porabil sam, preostanek pa je bil odveden v električno omrežje distributerja električne energije. Pogodba o oddaji energije v elektroenergetsko omrežje je bila sklenjena v zadevnem poslovnem letu in je določala plačilo, ki se mu je prištel davek na dodano vrednost.

17. Z je 29. februarja 2016 predložil obračun DDV za sporno poslovno leto in izkazal vstopni davek v višini [X] EUR. Znesek se je nanašal na vstopni davek, ki v bistvu ustreza davku, izkazanemu na računu z dne 11. septembra 2014 za dobavo in namestitev fotonapetostnega energetskega sistema. Z ni predložil nobene izjave za ta sistem. Nasprotna stranka, Finanzamt G, je prvotno odobrila obračun DDV za sporno poslovno leto.

18. Davčni urad je po posebnem davčnem nadzoru sprejel stališče, da odbitka vstopnega davka z računa z dne 11. septembra 2014 ni mogoče odobriti. Po navedbah davčnega urada Z zadevnega blaga v poslovna sredstva ni vključil pravočasno, to je do 31. maja 2015.

19. Davčni urad je zato z odločbo z dne 30. novembra 2016, ki je bila nazadnje spremenjena z odločbo z dne 27. marca 2017, osebi Z odmeril DDV za sporno poslovno leto. Vloženi ugovor je bil zavrnjen z odločbo z dne 18. maja 2017, ravno tako neuspešna pa je bila tudi tožba. Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče dežele Baden-Württemberg, Nemčija) je v sodbi z dne 12. septembra 2018 razsodilo, da Z, ki je imel pravico do izbire, kam se vključi zadevni fotonapetostni energetski sistem, tega ni pravočasno vključil v sredstva podjetja. To naj bi izhajalo iz sodne prakse, ki je za Finanzgericht (finančno sodišče) zavezujoča (glej točko 14 teh sklepnih predlogov). Ta pristop naj bi potrdila poznejša sodna praksa Sodišča.

20. Z je pred Finanzgericht (finančno sodišče) trdil, da je treba preveriti sodno prakso predložitvenega sodišča v zvezi s sporočitvijo elementov, ki dokazujejo vključitev premoženja v mešani uporabi, v kratkem časovnem roku, zlasti ob upoštevanju sodbe Gmina Ryjewo.

21. V predložitveni odločbi je navedeno, da je davčni urad branil svoje stališče, sprejeto glede ugovora, in opozoril, da revident pred komercialno rabo fotonapetostnega energetskega sistema ni deloval kot podjetnik v smislu zakonodaje o DDV ter da v zadevi, v kateri je Sodišče izdalo sodbo Gmina Ryjewo, pravice do vključitve ni bilo.

22. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje v zadevah C-45/20 in C-46/20 ter Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 168(a) v povezavi s členom 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje nacionalni sodni praksi, po kateri je pravica do odbitka vstopnega davka izključena v primerih, v katerih obstaja pravica do izbire vključitve prejetih dobav, če do izteka zakonskega roka za oddajo letnega obračuna davka na dodano vrednost ni bila oddana nobena za finančne organe razvidna izjava o vključitvi?

2. Ali člen 168(a) [Direktive 2006/112] nasprotuje nacionalni sodni praksi, po kateri se predpostavlja vključitev v zasebno premoženje oziroma takšna domneva, če niso podani (zadostni) znaki za vključitev v poslovna sredstva?“

23. Sodišče je Zvezni republiki Nemčiji in Komisiji postavilo pisna vprašanja. Zvezna republika Nemčija je odgovorila 14. decembra 2020, Komisija pa 16. decembra 2020.

24. Pisna stališča v zvezi z vprašanjema za predhodno odločanje so predložili Finanzamt N (v zadevi E), Zvezna republika Nemčija in Komisija. Obravnave ni bilo.

III. Uvodne ugotovitve

25. Predlagam, naj se na vprašanji, navedeni v predložitveni odločbi, odgovori v naslednjem vrstnem redu.

26. Najprej je treba nujno obravnavati vprašanje, ali sta E in Z v času pridobitve zadevnega premoženja v mešani uporabi, natančneje hiše v zadevi E in fotonapetostnega energetskega sistema v zadevi Z, imela pravico do odbitka vstopnega davka. Ta presoja je neposredno povezana z odločitvijo o vključitvi, saj, kot je v svojem pisnem stališču poudarila Zvezna republika Nemčija, je to, ali je vstopni davek odbiten, odvisno od tega, na kakšen način je oseba vključila zadevno premoženje v mešani uporabi. [15]

27. Drugič, kot je tudi navedeno v pisnem stališču Zvezne republike Nemčije, je za rešitev spora o glavni stvari prav tako bistveno vprašanje, ali je razvidna odločitev o vključitvi premoženja v mešani uporabi v pravu Unije na področju DDV vsebinska ali formalna zahteva. To pa zato, ker če davčni zavezanec ne izpolni formalne zahteve, mu s tem, drugače kot v primeru neizpolnjevanja vsebinske zahteve, ni nujno odvzeta pravica do odbitka vstopnega davka. [16] Kot je pojasnjeno v nadaljevanju, ugotavljam, da je obstoj razvidne odločitve o vključitvi vsebinska zahteva za pravico do odbitka vstopnega davka na blago v mešani uporabi, ki pa jo je mogoče izpolniti z elementi, ki objektivno dokazujejo obstoj odločitve o vključitvi. Do zdaj se v sodni praksi od davčnih zavezancev ni zahtevalo, da davčnim organom države članice podajo posebno in namensko izjavo glede odločitve o vključitvi. V tem oddelku bom obravnaval tudi obseg diskrecijske pravice države članice v zvezi z določitvijo rokov za sporočitev oprijemljive vključitve nacionalnim davčnim organom.

28. Tretjič, po obravnavi teh vprašanj bom odgovoril na vprašanji za predhodno odločanje.

29. V zvezi z upoštevnostjo sodbe Gmina Ryjewo je treba poudariti, da se ta sodba ni nanašala na posledice, ki izhajajo iz (i) vključitve investicijskega blaga za mešano rabo v celoti med sredstva podjetja, (ii) njegove ohranitve v celoti v zasebnem premoženju, s čimer je v celoti izključeno iz sistema DDV, ali (iii) njegove vključitve v podjetje zgolj v obsegu, ki ustreza dejanski rabi za poslovno dejavnost. [17]

30. Sodba Gmina Ryjewo se je nanašala na posledice v primeru, v katerem je občina nepremičnino najprej uporabljala za namene neobdavčljivih transakcij, pozneje pa za obdavčljive transakcije, ter kaj je to pomenilo za odbitek vstopnega davka, ki je nastal pri izgradnji zadevne nepremičnine. Zato se strinjam s trditvami, ki jih v svojih pisnih stališčih navaja Finanzamt N, in sicer da

[15] Na primer sodba z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

[16] Na primer sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točke od 30 do 33 in navedena sodna praksa). Glej tudi na primer sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točke od 60 do 63), in z dne 15. novembra 2017, Geissel in Butin (C-374/16 in C-375/16, EU:C:2017:867, točka 40).

[17] Sodba z dne 23. aprila 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, točka 39 in navedena sodna praksa). Glej na primer sodbi z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidžmant (C-118/11, EU:C:2012:97, točka 53), in z dne 9. julija 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, točka 20).

v nasprotju z mnenji, izraženimi v pravni teoriji, sodba Gmina Ryjewo ne pomeni, da sprejetje odločitve o vključitvi premoženja v mešani uporabi ni več potrebno za določitev, ali davčni zavezanec deluje kot tak.

31. Tako Zvezna republika Nemčija kot Finanzamt N v svojih pisnih stališčih zagovarjata čim manjši vpliv sodbe Gmina Ryjewo na izid postopka v glavni stvari, med drugim zaradi razlike med predmetom spora v navedeni sodbi in predmetom spora v postopku v glavni stvari. Zadostuje opozoriti, da se v teh sklepnih predlogih na sodbo Gmina Ryjewo sklicujem v tolikšni meri, kolikor je upoštevna za pravni problem, ki ga je treba razrešiti v obravnavani zadevi.

IV. Presoja

A. Obstoj pravice do odbitka

32. Člen 167 Direktive o DDV je izhodišče v sodni praksi. V skladu s členom 167 nastane pravica do odbitka v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Status, ki ga ima posameznik takrat pri svojem delovanju, odločilno vpliva na obstoj pravice do odbitka. [18]

33. V skladu s členom 168(a) Direktive o DDV mora davčni zavezanec blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec. [19] Glede na to, da sta se tako zadevna pisarna kot fotonapetostni energetski sistem očitno uporabljala v poslovne namene, je ta zahteva izpolnjena, če jima ju je dobavil drug davčni zavezanec. [20]

34. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica do odbitka vstopnega davka ne obstaja za blago, ki je vključeno izključno v osebno premoženje. [21] Obstaja pravica do delnega odbitka, če se premoženje v mešani uporabi deloma vključi v poslovna sredstva. Del, ki se ne uporablja za opravljanje obdavčljivih poslovnih storitev ali dobave, ne spada v sistem DDV in ga ni mogoče upoštevati za namene člena 168(a) Direktive 2006/112. [22] Če pa se premoženje v mešani uporabi v celoti vključi v poslovna sredstva, je mogoče odbiti ves vstopni davek. [23] Če se davčni zavezanec odloči, da bo investicijsko blago, ki se uporablja tako za namene dejavnosti kot za zasebne namene, vključil med poslovna sredstva podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, načeloma v celoti in takoj odbiten. [24]

35. Vendar je za postopek v glavni stvari upoštevna pomembna sprememba Direktive o DDV, ki je bila uvedena z Direktivo 2009/162, in sicer člen 168a. Kot je razvidno iz točke 6 zgoraj, je DDV na izdatke, povezane z nepremičnino, odbiten le v višini deleža uporabe nepremičnine v poslovne

[18] Sklepni predlogi generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, točka 28), v katerih je napoteno na sodbo z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točki 8 in 9); ter sodbi z dne 28. februarja 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, točka 35), in z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 38).

[19] Na primer sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 40), v kateri je napoteno na sodbo z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 28).

[20] Ta element v spisu ni neposredno obravnavan. Vendar ni sporno, da sta tako E kot Z plačala vstopni davek na zadevno blago.

[21] Na primer sodba z dne 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 27). Glej v okviru zemljišč sodbo z dne 9. julija 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, točka 21).

[22] Sodba z dne 4. oktobra 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, točka 28).

[23] Sodba z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 38 in navedena sodna praksa).

[24] Na primer sodba z dne 18. julija 2013, Medicom in Maison Patrice Alard (C-210/11 in C-211/11, EU:C:2013:479, točka 24).

namene davčnega zavezanca. Zdi se, da sta tako pisarna v okviru hiše v zadevi C kot fotonapetostni energetski sistem v zadevi Z nepremičnini, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. [25]

36. Revidenta v postopku v glavni stvari zahtevata delni odbitek vstopnega davka zaradi delne vključitve premoženja v mešani uporabi v poslovna sredstva. V zadevi E je zahtevani odbitek delen, ker se nanaša le na pisarno znotraj hiše. V zadevi Z je zahtevani odbitek delen, ker je zahtevani odbitek v zvezi s fotonapetostnim energetskim sistemom sorazmeren in povezan z obsegom, v katerem se sistem uporablja v ekonomske namene. [26]

37. V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba za davčnega zavezanca šteti osebo, ki opravi naložbene izdatke z namenom, potrjenim z objektivnimi elementi, opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. [27] Opozoriti je treba, da je DDV v skladu s členom 168 Direktive o DDV odbiten, če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij davčnega zavezanca. Kot davčni zavezanec ima torej v skladu s členom 167 in naslednjimi te direktive pravico do takojšnjega odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za naložbene izdatke, opravljene za namene transakcij, ki jih namerava opraviti in pri katerih je davek odbiten. Pravica do odbitka v skladu s členoma 63 in 167 Direktive o DDV nastane, ko nastane obveznost za obračun davka, to je ob dobavi blaga. [28]

38. Vendar menim, da v skladu z ustaljeno sodno prakso davčni zavezanec v dveh pomembnih okvirih, ki sta upoštevna v postopkih v glavni stvari, dejansko ni *dolžan* odbiti vstopnega davka v trenutku, ko nastopi pravica do odbitka. Prvič, Finanzamt N in Zvezna republika Nemčija sicer pravilno navajata, da je Sodišče razsodilo, da se pravica do odbitka uveljavlja takoj v zvezi z vsemi davki na vstopne transakcije, [29] vendar to ne pomeni, da lahko države članice na podlagi prava Unija v katerih koli okoliščinah dejansko odpravijo pravico do odbitka v primeru nespoštovanja roka, ki je z zakonodajo države članice določen za predložitev zahteve za odbitek davčnemu organu, zlasti če ni dokazov o goljufiji. [30] To bo dodatno razdelano v točkah od 50 do 60 teh sklepnih predlogov.

39. Drugič, kot trdi Komisija v svojem pisnem stališču, predložitev posebne izjave o odbitku vstopnega davka davčnemu organu ni bistvena za to, da se dokaže obstoj odločitve o vključitvi v času pridobitve zadevnega premoženja v mešani uporabi.

[25] Člen 13b Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (prenovitev) (UL 2011, L 77, str. 1), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1402/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev (UL 2013, L 284, str. 1). Glej tudi na primer sodbo z dne 15. novembra 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Glede pomena razdelitve, v zvezi z blagom v mešani uporabi, glej sodbo z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 20).

[28] Prav tam, z napotitvijo na sodbi z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, točka 27), in z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).

[29] Na primer sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 44).

[30] Sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točke od 65 do 70). Glej tudi na primer sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 39), v kateri je napoteno na sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 52 in navedena sodna praksa). Glej nedavno tudi sodbi z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točke od 32 do 34 in od 49 do 51), in z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točki 37 in 38).

40. Vprašanje, ali davčni zavezanec deluje kot tak za namene ekonomske dejavnosti (glej člen 9(1) Direktive o DDV), je vprašanje dejanskega stanja, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh okoliščin obravnavane zadeve, med katerimi sta vrsta zadevnega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti tega davčnega zavezanca. To presojo mora opraviti predložitveno sodišče.[31]

41. Pomembno je opozoriti, da je Sodišče v sodbi Gmina Ryjewo razsodilo, da „[č]eprav za ugotovitev, da je blago pridobil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, lahko zadostuje nedvoumna in izrecna izjava ob pridobitvi tega blaga, da namerava to blago uporabiti za gospodarsko rabo, pa neobstoj takšne izjave ne pomeni, da takega namena ni mogoče implicitno izraziti“.[32] Kot je bilo navedeno zgoraj, je Sodišče „ekonomsko dejavnost“ iz člena 9(1) Direktive o DDV tako razložilo v okviru spora v zadevi Gmina Ryjewo, v katerem se je pravica do odbitka uveljavljala v povezavi s spremembo namena uporabe investicijskega blaga, in sicer iz neekonomske v ekonomsko uporabo.[33] Ker je nepriznanje pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica,[34] mora načelo, določeno v sodbi Gmina Rykewo, veljati tudi pri ugotovitvi obstoja odločitve o vključitvi. Strinjam se s trditvijo Komisije, da je ta razlaga edina, ki je skladna s širokim pojmom pridobitve v svojstvu „davčnega zavezanca“, določenim v sodni praksi.[35]

42. Ugotoviti je torej treba, ali sta E in Z zadevno investicijsko blago pridobila ali proizvedla z namenom opravljanja ekonomske dejavnosti, kar potrjujejo tudi objektivni dokazi, ter ali sta posledično delovala kot davčna zavezanca v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.[36] Ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med posamično vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka?[37]

43. Čeprav mora o tem presoditi predložitveno sodišče, nič v spisu ne kaže, da tako v primeru izgradnje pisarne v zadevi E[38] kot fotonapetostnega energetskega sistema v zadevi Z ne bi bilo zahtevane povezave glede na objektivno vsebino zadevnih transakcij[39], kot so opisane v predložitvenih odločbah. Obdobje med pridobitvijo premoženja in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca je bilo razmeroma kratko. Tako zadevna pisarna kot fotonapetostni energetski sistem sta bili dobrini, ki sta po svoji naravi primerni za take namene.[40] Za namene postopka v glavni stvari pa je najpomembneje, da neobstoj takojšnje zahteve za odbitek

[31] Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 21), v kateri je napoteno na sodbo z dne 22. marca 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, točki 40 in 41). Glej tudi na primer sodbo z dne 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, točka 29).

[32] Sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, točka 47).

[33] Točka 30 teh sklepnih predlogov.

[34] Glej tudi točko 58 teh sklepnih predlogov.

[35] Sodba Gmina Ryjewo (točka 54).

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

[37] Prav tam, točka 27, v kateri je napoteno na sodbo z dne 29. oktobra 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57). Kot je Sodišče poudarilo v sodbi z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidžmant (C-118/11, EU:C:2012:97, točki 45 in 47 ter navedena sodna praksa), „[m]erilo uporabe blaga ali storitve za namene transakcij, ki spadajo pod gospodarsko dejavnost podjetja, se razlikuje glede na to, ali gre za prejem storitve ali pridobitev investicijskega blaga“ (točka 45). Pravica do odbitka nastane v vsakem primeru, „kadar so stroški zadevnih storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih opravlja“ (točka 47). Glej v zvezi z obstojem zahtevane povezave tudi sodbo z dne 8. maja 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, točka 27).

[38] Zadeva E je dejansko podobna tisti, ki jo je Sodišče obravnavalo v sodbi z dne 21. aprila 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, glej zlasti točko 52).

[39] Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 29), v kateri je napoteno na sodbo z dne 21. februarja 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, točke 22, 23 in 33).

[40] Glede izgradnje pisarne in pridobitve fotonapetostnega energetskega sistema, iz spisa ni razvidno, da bi E ali Z delovala v zasebne namene. Glej na primer sodbo z dne 9. julija 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, točka 21 in navedena sodna praksa).

vstopnega davka, vložene pri davčnem organu, ni odločilen za ugotovitev, ali je v času pridobitve obstajala pravica do odbitka, čeprav je v skladu s sodno prakso predložitvenega sodišča sklicevanje na pravico do odbitka močan indic za vključitev premoženja med poslovna sredstva.[41]

44. Zato dejstvo, da E pisarne ni prijavil v začasnem davčnem obračunu, še ni ovira za pravico do odbitka vstopnega davka. Poleg tega v sodni praksi Sodišča ni mogoče najti ničesar, kar bi neposredno podpiralo zahtevo v nemškem pravu, da bi morala stranka v položaju E ali Z ob pridobitvi aktivno predložiti izjavo o obstoju odločitve o vključitvi, tudi če se odbitek vstopnega davka zahteva *po* oddaji obračuna DDV za obdobje pridobitve premoženja. V smislu sodbe Gmina Ryjewo so nujni elementi, ki objektivno dokazujejo obstoj odločitve o vključitvi v poslovna sredstva, saj je takšna odločitev potrebna, da se lahko določi, ali je DDV v primeru premoženja v mešani uporabi odbiten.[42] Zahteva za odbitek DDV v obračunu DDV za obdobje pridobitve je lahko dokaz obstoja odločitve o vključitvi,[43] vendar v skladu s sodno prakso Sodišča ni absolutno obvezna. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so načrti za dejansko uporabo pisarne v zadevi E ter račun z dne 11. septembra 2014 za dobavo in namestitev fotonapetostnega energetskega sistema v zadevi Z elementi, na podlagi katerih je v povezavi z ostalimi ustreznimi dejstvi mogoče objektivno dokazati obstoj odločitve o vključitvi.

45. Tak pristop spoštuje tudi temelje pravil o DDV glede popravkov in odbitkov. Poudariti je treba, da „obdobja popravka odbitkov ne vplivajo na nastanek pravice do odbitka DDV […], ki je […] odvisen zgolj od statusa, v okviru katerega zadevna oseba ravna ob pridobitvi zadevnega blaga“.[44] Namen sistema popravkov odbitkov je zagotoviti pravilnost odbitkov in torej nevtralnost davčnega bremena.[45] S sodno prakso Sodišča je namreč priznano, da so podrobna pravila glede uveljavljanje pravice do odbitka zgolj formalne zahteve ali pogoji.[46]

46. Nazadnje, kot je navedeno v točki 21 zgoraj, je bil izražen dvom glede tega, ali je Z v času pridobitve fotonapetostnega energetskega sistema deloval kot podjetnik, zaradi česar se postavlja dvom glede njegove pravice do odbitka v smislu sodbe Gmina Ryjewo. Toda fotonapetostni energetski sistem se je vsaj deloma uporabljal za obdavčljive izstopne transakcije Z, naložba je izvedena za opravljanje ekonomske dejavnosti in odbitek je bil namenjen za transakcije, ki jih je Z nameraval izvesti (glej točko 37 zgoraj). Poleg tega sodba Gmina Ryjewo ne vsebuje nobenih indicev, ki bi nasprotovali opredelitvi Z kot davčnega zavezanca, temveč, nasprotno, podpira široko razlago pojma „davčni zavezanec“.[47]

47. Zdi se torej, da je imel E pravico do delnega odbitka vstopnega davka na pridobitev zadevne pisarne, prav tako pa tudi Z za pridobitev fotonapetostnega energetskega sistema, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče ob upoštevanju zgoraj obravnavanih pravnih načel.

41 BFH-Urteile v BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; v BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

42 Opozoriti je treba, da dokazna pravila držav članic ne smejo spodkopavati učinkovitosti prava Unije in morajo biti skladna s pravicami, ki jih zagotavlja pravo Unije, zlasti Listina Evropske unije o temeljnih pravicah. Glej sodbo z dne 4. junija 2020, C.F. (Davčni nadzor) (C-430/19, EU:C:2020:429, točka 45), v kateri je napoteno na sodbo z dne 16. oktobra 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, točka 37).

43 Kot je navedeno v pisnem stališču Zvezne republike Nemčije, je tako razsodilo Sodišče v sodbi z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točka 26).

44 Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 36), v kateri je napoteno na sodbo z dne 11. julija 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, točki 8 in 20).

45 Na primer sodba z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 26).

46 Na primer sodba z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 40).

47 Sodba z dne 25. julija 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, točki 54 in 55).

B. Oprijemljive odločitve o vključitvi kot vsebinska ali formalna zahteva in rok za sporočitev odločitve davčni upravi

1. Oprijemljiva odločitev o vključitvi

48. V skladu z ustaljeno sodbo prakso Sodišča mora imeti davčna uprava držav članic na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve, na podlagi katerih je mogoče priznati pravico do odbitka vstopnega davka, ki je bil plačan v danem primeru, kljub formalnim pogojem, katerih neizpolnitev se očita, izpolnjene.[48] Kot je bilo pojasnjeno zgoraj, je odločitev o vključitvi bistvena za ugotovitev pravice do odbitka. Ne gre zgolj za formalno zahtevo za izvajanje nadzora.[49] Prav tako ne gre za obveznost na področju knjigovodstva in davčnega obračuna.[50] Nasprotno, če ni oprijemljive odločitve o vključitvi, ni mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene,[51] saj odločitev o vključitvi sama določa, ali je odbitek vstopnega davka za premoženje v mešani uporabi sploh možen ter v kakšnem obsegu je možen.

49. Obstoj razvidne odločitve o vključitvi je zato, kot trdi Finanzamt N v svojem pisnem stališču, vsebinska zahteva, pri čemer pa je treba poudariti, da je odbitek vstopnega davka v obračunu DDV za obdobje zadevne pridobitve le eden od elementov, čeprav morda odločujoč, ki dokazujejo obstoj odločitve o vključitvi.[52] Prav tako neobstoj takega obračuna ne izključuje popolnoma obstoja odločitve o vključitvi.

2. Rok za sporočitev odločitve o vključitvi

50. Davčna uprava mora imeti na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinski pogoji za odbitek DDV izpolnjeni, kar mora preveriti predložitveno sodišče.[53] Če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot naslovnik zadevnih transakcij dolžan plačati DDV, ne sme – glede njegove pravice, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih uveljavljanje te pravice ne bi bilo mogoče.[54]

51. Postavlja se torej vprašanje, ali so določitev zadevnega roka, posledična izguba pravice do odbitka, ki izvira iz sodne prakse predložitvenega sodišča, ter domneva o vključitvi v zasebno premoženje v sodni praksi predložitvenega sodišča, če ni dokazov o vključitvi v poslovna sredstva, dodatne zahteve z navedenim učinkom.

[48] Sodba z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C: 2018:161, točka 38).

[49] Glej sodbo z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, točka 32).

[50] Prav tam, točka 34.

[51] Prav tam, točka 35, v kateri je napoteno na sodbo z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 46).

[52] Točka 44 teh sklepnih predlogov.

[53] Sodba z dne 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, točka 43).

[54] Sodba z dne 7. avgusta 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, točka 46 in navedena sodna praksa). Glej tudi na primer sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 42 in navedena sodna praksa).

52. V skladu s členoma 167 in 179 Direktive o DDV se pravica do odbitka načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost obračuna davka.[55] Vendar se na podlagi členov 180 in 182 Direktive o DDV davčnemu zavezancu lahko dovoli, da opravi odbitek po tem obdobju, če so izpolnjeni nekateri pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalni zakonodaji.[56]

53. V skladu z ustaljeno sodno prakso so roki, ki jih države članice določijo za odbitek vstopnega DDV, z vidika prava Unije dopustni, da se zagotovi pravna varnost, ob upoštevanju zahtev po enakovrednosti in učinkovitosti.[57] Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je skrajni rok za predložitev odločitve o vključitvi, ki poteče 31. maja 2015 v primeru letnega obračuna davka na dodano vrednost za leto 2014 in ki je dejansko rok za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka, skladen z načeloma enakovrednosti in učinkovitosti.

54. V skladu s sodno prakso Sodišča se v zvezi z načelom učinkovitosti upošteva celotno trajanje prekluzivnega roka, sodišča držav članic pa morajo preveriti, ali se s takšnim rokom v praksi onemogoča ali pretirano otežuje uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka.[58]

55. Če ne upoštevamo, da se pravica do odbitka vstopnega davka na podlagi prava države članice v celoti izgubi, ker elementi, ki objektivno dokazujejo obstoj odločitve o vključitvi, davčni upravi niso bili sporočeni do 31. maja 2015, se zadevni časovni rok z vidika prava Unije ne zdi ni sporen.[59]

56. Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso kaznovanje davčnega zavezanca zaradi nespoštovanja knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna z zavrnitvijo pravice do odbitka presega to, kar je potrebno za dosego cilja zagotovitve pravilne uporabe teh obveznosti, ker pravo Unije državam članicam ne preprečuje, da po potrebi kot sorazmerno alternativo odpovedi pravice do odbitka naložijo globo ali denarno kazen, ki je sorazmerna teži kršitve.[60]

57. Skratka, ukrep države članice ne sme pretirano posegati v načelo nevtralnosti davka na dodano vrednost.[61] Natančneje, kadar se ne poraja dvom glede davčne utaje ali oškodovanja državnega proračuna, je Sodišče razsodilo, da se zaradi osrednje vloge, ki jo ima pravica do odbitka

[55] Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 31).

[56] Prav tam, točka 32 in navedena sodna praksa. V sodbi z dne 27. marca 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, točka 22), je Sodišče ugotovilo, da „[č]len 187 [Direktive o DDV] opisuje nekatera podrobna pravila za izvedbo popravka odbitka DDV za investicijsko blago. Iz člena 187(1) navedene direktive je namreč razvidno, da se za tako blago popravek razporedi na obdobje petih let, to obdobje pa se za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, lahko podaljša na največ 20 let.“

[57] Prav tam, točke od 33 do 38 in navedena sodna praksa. Glej na primer tudi sodbi z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, točka 38), in z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 32).

[58] Sodbi z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točki 52 in 58), in z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točki 38 in 41). Glej tudi na primer sodbo z dne 2. julija 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, točka 32).

[59] To velja ob upoštevanju načela, da rokov v državah članicah ni mogoče „uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in zato v nevtralnost DDV“. Glej sodbo z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, točka 48).

[60] Sodba z dne 12. septembra 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, točka 37), v kateri je napoteno na sodbi z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, točka 63), in z dne 7. marca 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, točka 34). Glej tudi na primer sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točki 47 in 48).

[61] Sodba z dne 8. maja 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, točka 33).

v skupnem sistemu DDV, izguba pravice do odbitka, če je davek prepozno obračunan, zdi nesorazmerna.[62] Prepozen obračun se sam po sebi ne more enačiti z utajo.[63] V takšnem primeru je ustrezen odziv upravna globa[64] ali plačilo zamudnih obresti.[65]

58. Sodišče je razsodilo tudi, da ker je nepriznanje pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga pomeni ta pravica, morajo pristojni davčni organi pravno zadostno dokazati, da so podani objektivni elementi, ki izkazujejo obstoj goljufije ali zlorabe. Nacionalna sodišča morajo nato preveriti, ali so zadevni davčni organi ugotovili obstoj takih objektivnih dokazov.[66] Takih elementov v spisu ni.

59. Položaj bi bil drugačen, če bi prekoračitev roka 31. maj 2015 pomenila, da vsebinske zahteve glede sporočitve elementov, ki objektivno dokazujejo obstoj odločitve o vključitvi v poslovna sredstva, ni bilo mogoče izpolniti.[67] Če pa je bila davčnemu organu sporočena odločitev o vključitvi s posredovanjem zadostnih elementov, ki objektivno dokazujejo obstoj odločitve, 28. septembra 2016 v zadevi E in 29. februarja 2016 v zadevi Z, bi vsebinske zahteve za odbitek DDV lahko bile izpolnjene.[68] Poleg tega obdobij zamude E in Z ni mogoče opisati kot nerešljivih z upravnega vidika. Davčni urad je zahtevo za odbitek vstopnega davka, ki jo je podal E, prejel 28. septembra 2016, torej 16 mesecev po roku, ki je potekel 31. maja 2015, Z pa je obračun prometnega davka vložil 29. februarja 2016, devet mesecev po roku, ki je potekel 31. maja 2015.

60. Zaradi celovitosti je mogoče dodati, da bi se lahko dvom glede skladnosti z načelom sorazmernosti in glede pretiranega poseganja v načelo nevtralnosti porodil tudi v zvezi s sodno prakso predložitvenega sodišča, navedeno v točki 14 teh sklepnih predlogov, v skladu s katero se s podaljšanjem roka za predložitev letnih obračunov ne podaljša rok za sporočitev odločitve o vključitvi za premoženja v mešani uporabi. To bi se lahko presojalo tudi z vidika načela enakovrednosti.

V. Odgovori na vprašanji za predhodno odločanje

61. Ugotavljam, da v okoliščinah iz postopka v glavni stvari nacionalna sodna praksa, po kateri je pravica do odbitka vstopnega davka izključena v primerih, v katerih obstaja pravica do izbire vključitve prejetih dobav, če do izteka zakonskega roka za oddajo letnega obračuna davka na dodano vrednost ni bila oddana nobena za davčne organe oprijemljiva izjava o vključitvi, ni v skladu s členom 168(a) v povezavi s členom 167 Direktive o DDV. Enako mora nujno veljati za domnevo o vključitvi premoženja v mešani uporabi v zasebno premoženje, kadar je sankcija prav tako izguba pravice do odbitka.

[62] Sodba z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točke od 65 do 70). Glej tudi sodbo z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točka 51). Glej sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 43).

[63] Ob sklicevanju na sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 74). Glej tudi sodbo z dne 19. oktobra 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, točka 56), v kateri je Sodišče razsodilo, da čeprav „se lahko nevložitev davčnih obračunov, določenih z zakonom, šteje za indic za utajo, ne dokazuje neovrgljivo obstoja utaje DDV“.

[64] Sodba z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točka 49).

[65] Ob sklicevanju na sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, točka 75).

[66] Na primer sodbi z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, točka 39), in z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 52).

[67] Davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, je tisti, ki mora dokazati, da izpolnjuje pogoje za upravičenost do tega odbitka. Davčni organi torej od davčnega zavezanca lahko zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali je treba zahtevo za odbitek odobriti. Glej sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točka 46 in navedena sodna praksa).

[68] To se razlikuje od položaja, ki sem ga preučil v sklepnih predlogih v zadevi Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, zlasti točka 80), v kateri zaradi nehrambe računov ni bilo mogoče predložiti trdnega dokaza o spoštovanju vsebinskih zahtev.

62. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se načeloma ne sme omejiti. Namen sistema odbitkov je, da je davčni zavezanec v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga pri vseh ekonomskih dejavnostih dolguje ali plača. Skupni sistem DDV zato zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV.[69]

63. V skladu s členom 273 Direktive o DDV lahko države članice sprejmejo ukrepe, potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, toda takšni ukrepi morajo biti skladni z načeloma sorazmernosti in nevtralnosti[70] ter ne smejo sistematično spodkopavati pravice do odbitka DDV.[71]

64. Nazadnje, ob upoštevanju, da se s predložitveno odločbo v prvi vrsti sprašuje o skladnosti sodne prakse predložitvenega sodišča z upoštevnimi načeli prava Unije, je treba opozoriti, da obveznost skladne razlage vključuje obveznost nacionalnih sodišč, da po potrebi spremenijo ustaljeno sodno prakso, če ta temelji na razlagi nacionalnega prava, ki ni v skladu s pravom Unije.[72]

VI. Predlog

65. Predlagam torej, naj se na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), odgovori:

1. V okoliščinah iz postopka v glavni stvari nacionalna sodna praksa, po kateri je pravica do odbitka vstopnega davka izključena v primerih, v katerih obstaja pravica do izbire vključitve prejetih dobav, če do izteka zakonskega roka za oddajo letnega obračuna davka na dodano vrednost ni bila oddana nobena za finančne organe oprijemljiva izjava o vključitvi, ni v skladu s členom 168(a) v povezavi s členom 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/ES z dne 22. decembra 2009.

2. V okoliščinah iz postopka v glavni stvari nacionalna sodna praksa, po kateri se predpostavlja oziroma domneva vključitev v zasebno premoženje, če niso podani (zadostni) indici za vključitev v poslovna sredstva, ni v skladu s členom 168(a) Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162.

[69] Sodba z dne 26. aprila 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, točke od 42 do 43 in navedena sodna praksa). Glej tudi na primer sodbo z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, točke od 37 do 39); z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, točke od 32 do 34), in z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točki 39 in 40).

[70] Sodba z dne 21. novembra 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, točka 35 in navedena sodna praksa).

[71] Sodba z dne 28. julija 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, točka 49 in navedena sodna praksa).

[72] Na primer sodba z dne 4. marca 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, točka 60 in navedena sodna praksa).