Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 14. oktobra 2021*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 167, člen 168, točka (a), člen 250 in člen 252 – Odbitek vstopnega davka – Nepremičnina – Pisarna – Fotonapetostna naprava – Odločitev o vključitvi, s katero se pridobi pravica do odbitka – Obvestilo o odločitvi o vključitvi – Prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka – Domneva vključitve v zasebno premoženje davčnega zavezanca ob neobstoju obvestila o odločitvi o vključitvi – Načelo nevtralnosti – Načelo pravne varnosti – Načeli enakovrednosti in sorazmernosti“

V združenih zadevah C-45/20 in C-46/20,

katerih 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 18. septembra 2019, ki je na Sodišče prispela 29. januarja 2020, v postopku

E

proti

Finanzamt N (C-45/20)

in

Z

proti

Finanzamt G (C-46/20),

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica drugega senata v funkciji predsednice osmega senata, J. Passer in N. Wahl, sodnika,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

* Jezik postopka: nemščina.

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za E H. Weiss, Rechtsanwalt,

– za Finanzamt N B. Krimmel, agentka,

– za nemško vlado J. Möller, S. Eisenberg in S. Heimerl, agenti,

– za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in R. Pethke, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. maja 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odločbe se nanašata na razlago člena 167 in člena 168, točka (a), Direktive 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) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov, in sicer v zadevi C-45/20 med osebo E in Finanzamt N (finančni urad N, Nemčija) ter v zadevi C-46/20 med osebo Z in Finanzamt G (finančni urad G, Nemčija), ker sta ta finančna urada zavrnila odbitke davka na dodano vrednost (DDV) oseb E in Z zaradi neobstoja odločitve o vključitvi, ki bi bila razpoznavna za davčno upravo, pred iztekom zakonskega roka za predložitev letnega obračuna DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]“.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚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 Člen 63 navedene direktive določa:

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene."

6 Člen 167 iste direktive določa, da „[p]ravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka".

7 Člen 168 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;

[…]".

8 Člen 168a te direktive 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.

2. Države članice lahko uporabljajo odstavek 1 tudi v zvezi z DDV na izdatke, povezane z drugim blagom, ki je po njihovi opredelitvi del poslovnih sredstev."

9 Člen 179, prvi odstavek, navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z določbami člena 178."

10 V skladu s členoma 180 in 182 iste direktive lahko države članice davčnemu zavezancu dovolijo, da opravi odbitek, ki ga ni opravil v skladu z določbami členov 178 in 179 te direktive. V tem primeru za to določijo pogoje in podrobnosti.

11 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.“

12 Člen 252 te direktive določa:

„1. Obračun DDV je treba predloži v roku, ki ga predpišejo države članice. Ta rok ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.

2. Države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece.

Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.“

13 Člen 261(1) navedene direktive določa:

„Države članice lahko od davčnega zavezanca zahtevajo, da predloži obračun od vseh opravljenih transakcij v predhodnem letu z vsemi podatki iz členov 250 in 251. Ta obračun vsebuje vse podatke, ki so potrebni za morebitne popravke.“

14 Člen 273 iste direktive določa:

„Države članice lahko določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, ob upoštevanju zahteve po enakem obravnavanju domačih transakcij in transakcij, ki jih opravljajo davčni zavezanci med državami članicami, pod pogojem, da takšne obveznosti v trgovini med državami članicami ne zahtevajo formalnosti pri prehodu meja.

Možnost, ki je predvidena v prvem pododstavku, se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Nemško pravo

15 Člen 15 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja za spora o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Odbitek vstopnega davka“, določa:

„(1) Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonito dolgovan davek od dobav in preostalih storitev, ki jo je za njegovo podjetje opravil drug podjetnik. […]

[…]

Za dobavo, uvoz ali notranjeskupnostno pridobitev blaga, ki ga podjetnik za potrebe svojega podjetja uporablja manj kot 10 %, se ne šteje, da se opravlja za podjetje.

[…]

(1b) Če podjetnik nepremičnino uporablja tako za namene svojega podjetja kot tudi za namene, ki niso povezani z njegovim podjetjem, ali za zasebne namene svojega osebja, davka za dobave, uvoz oziroma notranjeskupnostno pridobitev in za preostale storitve v zvezi s to nepremičnino ni mogoče odbiti v delu, v katerem se ne nanaša na uporabo nepremičnine za namene podjetja. […]“.

16 Člen 18 tega zakona, naslovljen „Postopek obdavčitve“, v odstavku 3 določa:

„Podjetnik mora […] 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). […]“.

17 Člen 149 Abgabenordnung (davčni zakonik, BGBl. 2002 I, str. 3866) v različici, ki se uporablja za spora o glavni stvari (v nadaljevanju: AO), naslovljen „Predložitev davčnih obračunov“, določa:

„1. V davčni zakonodaji je določeno, kdo mora predložiti davčni obračun. […]

2. 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 […]“.

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

18 Dejansko stanje v zadevi C-45/20 je mogoče povzeti tako. Oseba E vodi podjetje za postavljanje gradbenih odrov. Leta 2014 je arhitekturnemu biroju zaupala izdelavo načrtov za izgradnjo enodružinske hiše. Iz teh načrtov je izhajalo, da naj bi skupna uporabna površina hiše znašala 149,75 m^2 in da naj bi bil v pritličju prostor, opredeljen kot „pisarna“, s površino 16,57 m^2. Računi za gradnjo navedene hiše so bili izdani v obdobju od oktobra 2014 do novembra 2015.

19 Oseba E je v letnem obračunu DDV za leto 2015, ki ga je finančni urad N prejel 28. septembra 2016, prvič uveljavljala pravico do odbitka vstopnega davka, plačanega v zvezi z izgradnjo te pisarne. Finančni urad N je po davčnem nadzoru ta odbitek zavrnil. Pritožba osebe E zoper to zavrnitev in njena tožba pred Sächsisches Finanzgericht (finančno sodišče dežele Saške, Nemčija) zoper odločbo, sprejeto v zvezi s to pritožbo, sta bili zavrnjeni. To sodišče je v obrazložitev svoje odločbe v bistvu navedlo, da je do vključitve zadevnega blaga v poslovna sredstva prišlo po 31. maju 2016, kar je na podlagi člena 149(2) AO datum izteka roka za predložitev letnega obračuna DDV za leto 2015.

20 Glede dejanskega stanja v zadevi C-46/20 je treba upoštevati naslednje. Oseba Z je leta 2014 kupila fotonapetostno napravo, katere proizvodnja električne energije se je delno uporabljala za njeno lastno porabo in delno prodajala dobavitelju energije. V pogodbi o odkupu električne energije, ki sta jo istega leta sklenila oseba Z in ta dobavitelj, je bilo določeno plačilo, h kateremu se je prištel DDV. Oseba Z je 29. februarja 2016 finančnemu uradu G predložila obračun DDV za leto 2014. V tem obračunu je oseba Z prvič odbila zneske, ki so se v bistvu nanašali na vstopni davek, naveden na računu z dne 11. septembra 2014 za dobavo in namestitev njene fotonapetostne naprave. Finančni urad G je po davčnem nadzoru ta odbitek zavrnil z obrazložitvijo, da oseba Z odločitve o vključitvi tega blaga v svoja poslovna sredstva ni sprejela do 31. maja 2015, kar je datum izteka roka za predložitev letnega obračuna DDV, določenega s členom 149(2) AO. Pritožba osebe Z zoper to zavrnitev in njena tožba pred Finanzgericht Baden-Württemberg (finančno sodišče dežele Baden-Württemberg, Nemčija) zoper odločbo, sprejeto v zvezi z njeno pritožbo, sta bili zavrnjeni.

21 Osebi E in Z sta pri predložitvenem sodišču, Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), vložili revizijo, v utemeljitev katere obe v bistvu trdita, da bi morali davčni organi upoštevati elemente, ki dokazujejo njuno odločitev, da blago, ki je predmet mešane uporabe, vključita v svoja poslovna sredstva, kot so načrti za izgradnjo, s katerim je določena uporaba prostora kot pisarne, oziroma dejanska uporaba blaga za dejavnosti podjetja. Osebi E in Z prav tako trdita, da pogoja – da se v roku iz člena 149(2) AO posredujejo elementi, ki dokazujejo odločitev o vključitvi sredstev, ki so v mešani uporabi, v poslovna sredstva – ki je določen s sodno prakso predložitvenega sodišča, ni mogoče ohraniti glede na ugotovitve iz sodbe z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Predložitveno sodišče v skladu s svojo sodno prakso meni, da reviziji oseb E in Z z vidika nacionalnega prava nista utemeljeni, saj elementi, ki dokazujejo odločitev o delni vključitvi stavbe osebe E oziroma fotonapetostne naprave osebe Z v njuna poslovna sredstva, pristojnima finančnima uradoma niso bili sporočeni pred iztekom roka, ki je s členom 149(2) AO določen za predložitev letnega obračuna DDV. V skladu z merili, ki jih je to sodišče razvilo v svoji sodni praksi, pa je davčni odbitek, ki izhaja iz teh vključitev, dopusten le, če je do tega obvestila prišlo v navedenem roku.

23 Vendar se navedeno sodišče sprašuje o združljivosti svoje razlage nacionalnega prava s pravom Unije, zlasti s sodbo z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Na prvem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje, ali lahko država članica ob neobstoju pravil prava Unije, s katerimi bi se natančno določala način sprejetja in čas predložitve elementov, ki dokazujejo odločitev o vključitvi blaga v poslovna sredstva, zahteva, da se ta odločitev sporoči v razmeroma kratkem prekluzivnem roku, kot je rok iz člena 149(2) AO.

25 Po mnenju predložitvenega sodišča je združljivost te zahteve s pravom Unije mogoče utemeljiti z okoliščino, da se uveljavljanje pravice do izbire glede vključitve blaga v poslovna sredstva nanaša na vsebinski pogoj za obstoj pravice do odbitka. Poleg tega naj bi bilo to, da država članica določi rok za sporočitev elementov, ki dokazujejo odločitev o vključitvi, upravičeno ob upoštevanju pravne praznine, ki jo v zvezi s tem pušča Direktiva o DDV, in načela pravne varnosti. Poleg tega naj bi ta določitev spadala v pristojnost, ki je državam članicam podeljena z določbami naslova XI Direktive o DDV v zvezi z določitvijo formalnih pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka.

26 Vendar predložitveno sodišče meni, da je Sodišče, čeprav se dejansko stanje, glede na katero je bila izdana sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), razlikuje od dejanskega stanja v obravnavanih združenih zadevah, v tej sodbi navedlo več indicev, ki omogočajo, da se ugotovi, ali je davčni zavezanec deloval kot tak, ki pa niso nujno taki, da bi jih bilo mogoče pristojnim davčnim organom sporočiti v razmeroma kratkem roku. Poleg tega je po mnenju predložitvenega sodišča iz navedene sodbe mogoče izpeljati, da je zahteva, da mora do odločitve o vključitvi priti v razmeroma kratkem roku, v nasprotju z načelom nevtralnosti.

27 Na drugem mestu, predložitveno sodišče se sprašuje o posledicah nespoštovanja tega roka. Po njegovem mnenju bi bilo mogoče trditi, da vključitve blaga v poslovna sredstva ni mogoče ugotoviti brez indicev, razpoznavnih za davčno upravo, da se je davčni zavezanec odločil za tako vključitev. S tem bi obstajala domneva, da je treba vsako blago, ki ga davčni zavezanec ni izrecno vključil v svoja poslovna sredstva, pripisati njegovemu zasebnemu premoženju. Vendar predložitveno sodišče poudarja tudi, da iz sodbe z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), izhaja, da neobstoj prijave vključitve ne izključuje, da bi lahko bil tak namen

razviden implicitno, in da je treba vprašanje, ali je zadevna oseba delovala kot davčni zavezanec, presojati glede na široki pomen tega pojma. Na podlagi teh preudarkov bi bilo mogoče trditi, da obstaja domneva „pridobitve kot davčni zavezanec“, če podjetnik pridobi blago, ki se lahko glede na svojo naravo načeloma uporablja tudi za dejavnosti podjetja in ki ga ta podjetnik ni pripisal izključno svojemu podjetju.

28 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji, ki sta enaki v obeh združenih zadevah:

„1. Ali člen 168, točka (a), v povezavi s členom 167 Direktive [o DDV], 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 [DDV] ni bila oddana nobena za finančne organe razvidna odločitev o vključitvi?

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

Vprašanji za predhodno odločanje

29 Predložitveno sodišče z vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168, točka (a), Direktive o DDV v povezavi s členom 167 te direktive razlagati tako, da nasprotuje nacionalnim določbam, ki jih nacionalno sodišče razlaga tako, da lahko to sodišče – kadar ima davčni zavezanec pravico odločitve o vključitvi blaga v svoja poslovna sredstva in če do izteka zakonskega roka za predložitev letnega obračuna DDV pristojni nacionalni davčni upravi ni bilo omogočeno, da bi tako vključitev ugotovila na podlagi izrecne odločitve ali zadostnih indicev – zavrne pravico do odbitka DDV, povezanega s tem blagom, in sicer tako, da šteje, da je bilo navedeno blago uvrščeno v zasebno premoženje davčnega zavezanca.

30 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej opredeliti pogoje, ki veljajo za pravico davčnega zavezanca odločiti o vključitvi blaga v svoja poslovna sredstva, in nato preučiti, pod katerimi pogoji lahko pristojna nacionalna uprava zavrne odbitek, če ta uprava o tej izbiri ni bila obveščena do izteka zakonskega roka za predložitev letnega obračuna DDV.

31 Na prvem mestu, v zvezi s pogoji, ki veljajo za pravico davčnega zavezanca odločiti o vključitvi blaga v svoja poslovna sredstva, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije (sodba z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 32 in navedena sodna praksa). Ta pravica, ki je določena s členom 167 in naslednjimi Direktive o DDV, je sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 39 in navedena sodna praksa).

32 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 nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 33 in navedena sodna praksa).

33 Za pravico do odbitka DDV veljajo vsebinski in formalni pogoji, določeni z Direktivo o DDV (glej v tem smislu sodbi z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 40, in z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 35 in navedena sodna praksa).

34 Vsebinski pogoji za pravico do odbitka so tisti, ki urejajo samo podlago in obseg te pravice, kot so pogoji, določeni v poglavju 1 naslova X Direktive o DDV, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ (sodba z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47 in navedena sodna praksa). Tako mora davčni zavezanec v skladu s členom 168, točka (a), Direktive o DDV blago, za katero želi uveljavljati pravico do odbitka, takrat, ko jo pridobi, pridobiti v tej funkciji. Poleg tega mora davčni zavezanec to blago uporabiti za svoje izstopne obdavčljive transakcije, to vstopno blago pa je moral dobaviti drug davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, točka 40, in z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 34 in navedena sodna praksa). Člen 167 Direktive o DDV prav tako natančneje določa, da pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, to je ob dobavi blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 20 in navedena sodna praksa).

35 Formalni pogoji za pravico do odbitka urejajo podrobna pravila in nadzor nad njenim uveljavljanjem ter pravilno delovanje sistema DDV, kot so obveznosti glede knjigovodstva, izdajanja računov in obračuna (glej v tem smislu sodbi z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47, in z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 37 in navedena sodna praksa). Členi 250, 252 in 261 Direktive o DDV, ki določajo obveznost davčnega zavezanca, da predloži obračune v zvezi z DDV, in ki omejujejo pravo držav članic glede rokov za to predložitev, torej določajo formalne pogoje.

36 To razlikovanje med vsebinskimi in formalnimi pogoji, ki veljajo za pravico do odbitka, je pomembno, ker v skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanci niso izpolnili nekaterih formalnih zahtev (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45 in navedena sodna praksa).

37 Poleg tega je treba navesti, da ima davčni zavezanec v zvezi z blagom, ki ga je mogoče uporabiti tako za poslovne kot tudi zasebne namene, za namene DDV pravico odločiti o njegovi vključitvi v svoja poslovna sredstva. To blago vključuje investicijsko blago, ki ga lahko v skladu s členom 189, točka (a), Direktive o DDV opredelijo države članice in ki v skladu s sodno prakso Sodišča zajema blago, ki se uporablja za ekonomsko dejavnost in ki se razlikuje po svoji trajnosti in vrednosti, zaradi česar stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v več poslovnih obdobjih (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, točka 23 in navedena sodna praksa).

38 Tako ima davčni zavezanec v skladu z ustaljeno sodno prakso, če se investicijsko blago uporablja tako za poslovne kot tudi zasebne namene, izbiro, da to blago za namene DDV bodisi v celoti vključi v svoja poslovna sredstva, bodisi v celoti ohrani v svojem zasebnem premoženju, bodisi da ga v svoje podjetje vključi v obsegu, v katerem se dejansko uporablja za poslovne namene (glej v tem smislu sodbi z dne 14. julija 2005, Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, točka 23, ter z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidžmant, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 53 in navedena sodna praksa).

39 Če se davčni zavezanec odloči investicijsko blago, uporabljeno tako za poslovne kot tudi zasebne namene, šteti za sredstvo podjetja, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev tega blaga, načeloma v celoti in takoj odbiten (sodba z dne 14. julija 2005, Charles in Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, točka 24 in navedena sodna praksa). Vendar člen 168a Direktive o DDV za nepremičnine natančneje določa, da se DDV na izdatke, povezane z nepremičninami, odbije samo za delež njihove uporabe v poslovne namene davčnega zavezanca.

40 Če se davčni zavezanec odloči investicijsko blago le delno vključiti v svoja poslovna sredstva, je vstopni DDV, ki ga mora plačati za pridobitev, načeloma odbiten samo v obsegu dejanske uporabe tega blaga za poslovne namene (glej v tem smislu sodbo z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidžmant, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 56 in navedena sodna praksa).

41 Poleg tega je treba navesti, da je pri pridobitvi takega blaga odločitev davčnega zavezanca, da deluje kot tak, torej za potrebe svoje ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, tista, ki določa uporabo sistema DDV in s tem mehanizma odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točki 39 in 40 ter navedena sodna praksa). Iz tega sledi, da je ta izbira, kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 48 in 49 sklepnih predlogov, vsebinski pogoj za pravico do odbitka.

42 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je vprašanje, ali je davčni zavezanec, ko mu je bilo dobavljeno blago, deloval kot tak, dejansko vprašanje, ki ga mora pristojno nacionalno sodišče rešiti na podlagi objektivnih elementov in po preučitvi vseh podatkov iz spora, o katerem odloča (glej v tem smislu sodbi z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, točka 24, in z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točki 38 in 39 ter navedena sodna praksa).

43 Sodišče je v zvezi s presojo, ali je davčni zavezanec pri pridobitvi blaga deloval kot tak, pojasnilo, da čeprav za ugotovitev, da je blago pridobil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, lahko zadostuje nedvoumna in izrecna izjava ob pridobitvi tega blaga, da se namerava to blago uporabiti za gospodarsko rabo, neobstoj takšne izjave ne izključuje, da se lahko tak namen izraža implicitno (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 47).

44 Nasprotno od trditev finančnega urada N okoliščina, da je Sodišče to pojasnilo podalo v odgovor na vprašanje za predhodno odločanje v zadevi, ki se je nanašala na pravico do popravka odbitkov DDV, plačanega v zvezi z nepremičnino, ki jo je pridobila oseba javnega prava, registrirana kot davčni zavezanec, ne vpliva na upoštevnost tega pojasnila v okviru sporov, kot sta ta iz postopkov v glavni stvari. To pojasnilo se namreč v skladu s široko razlago pojma pridobitev kot „davčni zavezanec“, ki jo je podalo Sodišče, uporablja za vse primere vključitve blaga v ekonomsko dejavnost davčnega zavezanca (glej v tem smislu sodbo z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 54). Direktiva o DDV torej dodelitve pravice do odbitka ne pogojuje s sprejetjem in posredovanjem izrecne odločitve o vključitvi.

45 Med elementi, ki lahko implicitno izražajo navedeni namen, so med drugim vrsta zadevnega blaga, status delujoče osebe in obdobje, ki je preteklo med pridobitvijo blaga in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točke 38, 49 in 50).

46 Ni pa pomembno, da zadevno blago ni bilo takoj uporabljeno za obdavčene transakcije, saj uporaba blaga določa samo obseg prvotnega odbitka oziroma obseg morebitnih poznejših popravkov, ne vpliva pa na nastanek pravice do odbitka (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 51 in navedena sodna praksa).

47 V obravnavanem primeru bo moralo torej predložitveno sodišče presoditi, ali je mogoče iz vseh podatkov v sporih o glavni stvari ugotoviti, da sta osebi E in Z pri pridobitvi blaga, ki je v mešani uporabi in ki je predmet postopka v glavni stvari, in sicer pisarne v zgradbi, ki se uporablja pretežno v zasebne namene, in fotonapetostne naprave, ki se delno uporablja v zasebne namene, delovali kot davčni zavezanki in da sta izrazili namen, da to blago vključita v svoja podjetja.

48 V zvezi s tem je lahko glede osebe E to, da je prostor ustrezne velikosti na načrtu za izgradnjo enodružinske hiše predviden kot pisarna, lahko indic za tak namen. Ker pa prostor, ki je tako opredeljen na načrtih za izgradnjo enodružinske hiše, ni nujno vključen v uporabo za ekonomsko dejavnost davčnega zavezanca, bo treba namen davčnega zavezanca, da ta prostor vključi v svoja poslovna sredstva, podpreti z drugimi objektivnimi elementi, ki dokazujejo to uporabo. V primeru osebe Z je sklenitev pogodbe o odkupu električne energije, proizvedene s fotonapetostno napravo, v letu pridobitve in namestitve te naprave lahko indic za njeno vključitev v ekonomsko dejavnost, če pogoji za ta odkup ustrezajo tistim, ki so ponujeni poslovnim subjektom, in ne posameznikom.

49 Poleg tega se lahko z odbitki DDV, ki jih davčni zavezanci opravijo v svojih davčnih obračunih, dokaže taka odločitev o vključitvi, če so posledica te odločitve. Taki odbitki so tudi indic, da je imel davčni zavezanec namen blago ob pridobitvi vključiti v svoja poslovna sredstva. Tako je že bilo presojeno, da se, če davčni zavezanec v obračunu, ki ga predloži davčnim organom, odbije zneske, dolgovane iz naslova DDV ob pridobitvi blaga, šteje, da je to blago vključil v svoja poslovna sredstva (glej v tem smislu sodbo z dne 11. julija 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, točka 26). Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah 43 in 44 sklepnih predlogov, pa zgolj neobstoj odbitkov v obračunu akontacije DDV za obdobje, v katerem je bilo blago pridobljeno, ne omogoča ugotovitve, da se je davčni zavezanec odločil, da zadevnega blaga ne bo vključil v svoja poslovna sredstva.

50 Na drugem mestu, v zvezi z obveznostjo davčnega zavezanca, da o svoji odločitvi o vključitvi davčno upravo obvesti do izteka zakonskega roka za predložitev letnega obračuna DDV, kar je v obravnavanem primeru 31. maj v letu, ki sledi letu, v katerem je bila sprejeta odločitev o vključitvi, je treba opozoriti, da se v skladu s členom 179, prvi odstavek, Direktive o DDV pravica do odbitka DDV načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, kar je glede na člen 167 Direktive o DDV takrat, ko nastane obveznost obračuna davka (glej v tem smislu sodbo z dne 18. marca 2021, A. (Uveljavljanje pravice do odbitka), C-895/19, EU:C:2021:216, točka 41 in navedena sodna praksa).

51 Vendar se lahko na podlagi členov 180 in 182 Direktive o DDV davčnemu zavezancu dovoli odbitek, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni nekateri pogoji in spoštovani nekateri postopki, določeni v nacionalnih ureditvah (sodba z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 37 in navedena sodna praksa).

52 Poleg tega se mora z nacionalno zakonodajo v skladu s členom 250(1) Direktive o DDV v povezavi s členom 252 te direktive davčnemu zavezancu naložiti obveznost, da predloži obračun DDV, ki vsebuje vse podatke, potrebne za izračun zneska, za katerega je nastala obveznost obračuna, in zneska odbitkov, ki se opravijo, za davčno obdobje, ki ni daljše od enega leta, in sicer v roku, ki ne sme biti daljši od dveh mesecev po poteku posameznega davčnega obdobja.

53 Prav tako člen 261(1) te direktive državam članicam dovoljuje, da od davčnega zavezanca zahtevajo predložitev obračuna, ki se nanaša na vse transakcije, opravljene v predhodnem letu, z vsemi zgoraj navedenimi podatki, ne določa pa roka za predložitev tega obračuna.

54 Glede na te določbe Direktiva o DDV ne nasprotuje obveznostim, s katerimi se, kot z obveznostmi, ki veljajo v obravnavanem primeru, davčnim zavezancem nalaga, naj davčno upravo o svoji odločitvi, da investicijsko blago vključijo v svoja poslovna sredstva, obvestijo tako, da izvedejo ustrezne odbitke v svojih obračunih akontacije DDV in v letnem obračunu DDV, ki ga je treba tej upravi predložiti najpozneje v petih mesecih, ki sledijo letu, v katerem je bila sprejeta odločitev o vključitvi.

55 Vendar je treba, ker se z nacionalno sodno prakso nespoštovanje tega roka, v katerem naj bi davčni zavezanec o tej odločitvi izrecno ali implicitno, vendar jasno, obvestil davčno upravo, sankcionira z izgubo njegove pravice do odbitka, ki izhaja iz te odločitve, navesti, da je – medtem ko je sprejetje odločitve o vključitvi, kot je razvidno iz točke 41 te sodbe, vsebinski pogoj za uveljavljanje te pravice – obvestitev davčne uprave o tej odločitvi le formalni pogoj. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa kršitev formalnih zahtev načeloma ne sme povzročiti izgube pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 45 in navedena sodna praksa).

56 Drugače bi bilo, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 46 in navedena sodna praksa).

57 Poleg tega lahko na podlagi člena 273 Direktive o DDV države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj. Vendar ukrepi, ki jih lahko države članice sprejmejo na podlagi te določbe, ne smejo presegati tistega, kar je potrebno za doseganje takih ciljev. Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in zato v nevtralnost DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 12. aprila 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, točka 38 in navedena sodna praksa). V zvezi s tem je že bilo presojeno, da sankcija, pri kateri se ob prepoznem plačilu davka absolutno zavrne pravica do odbitka, očitno ni sorazmerna, če ni dokazana davčna utaja ali oškodovanje državnega proračuna (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, točke od 68 do 70).

58 V obravnavanem primeru to, da osebi E in Z nista spoštovali roka, v katerem naj bi sporočili svojo odločitev o vključitvi, tema osebama ni moglo preprečiti, da bi predložili trden dokaz o tem, da sta ob pridobitvi investicijskega blaga iz postopka v glavni stvari sprejeli tako odločitev, kar mora preveriti predložitveno sodišče. Poleg tega se ne zdi, da bi nemški zakonodajalec tak rok določil zaradi preprečevanja goljufivih ravnanj ali zlorab.

59 Vendar iz ustaljene sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da bi možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez kakršnih koli časovnih omejitev nasprotovala načelu pravne varnosti, ki zahteva, da se davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti v odnosu do davčne

uprave ne more neskončno dolgo izpodbijati. Zato se prekluzivni rok, posledica poteka katerega je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega DDV, tako, da izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdružljiv s sistemom, določenim z Direktivo o DDV, če po eni strani ta rok velja enako za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in za tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (sodba z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 38 in navedena sodna praksa).

60 V zvezi s spoštovanjem načela enakovrednosti je treba ugotoviti, da rok, določen z nacionalno ureditvijo iz postopka v glavni stvari, ustreza roku, ki je na splošno naložen davčnim zavezancem za predložitev davčnih obračunov. Zdi se, da s to nacionalno ureditvijo zato na področju DDV ni bila določena drugačna ureditev od tiste, ki se uporablja na drugih davčnih področjih nacionalnega prava, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

61 V zvezi s spoštovanjem načela učinkovitosti ni razvidno, da bi navedeni rok sam po sebi v praksi onemogočal ali čezmerno oteževal uveljavljanje pravice do odbitka, saj člen 179, prvi odstavek, Direktive o DDV določa, da se ta pravica načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala (glej po analogiji sodbo z dne 28. julija 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 38).

62 Države članice pa morajo v skladu z načelom sorazmernosti imeti možnost uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se učinkovito doseže cilj, ki se uresničuje z nacionalno ureditvijo, čim manj posegajo v načela, ki jih določa zakonodaja Unije, kot je temeljno načelo pravice do odbitka DDV (sodba z dne 26. aprila 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, točka 50 in navedena sodna praksa).

63 Zato mora predložitveno sodišče presoditi, ali je prekluzivni rok iz postopkov v glavni stvari, ki ustreza prekluzivnemu roku, ki je v členu 149(2) AO določen za predložitev letnega obračuna DDV, in sicer 31. maj v letu, ki sledi letu, v katerem je bila sprejeta odločitev o vključitvi, sorazmeren s ciljem zagotavljanja spoštovanja načela pravne varnosti.

64 V zvezi s tem je treba na eni strani upoštevati možnost nacionalnih organov, da malomarnemu davčnemu zavezancu naložijo sankcije, ki v načelo nevtralnosti posegajo manj od popolne zavrnitve pravice do odbitka, kot so upravne denarne sankcije, in to, da na prvi pogled rok, ki bi se iztekel po 31. maju v letu, ki sledi letu, v katerem je bila sprejeta odločitev o vključitvi, ni očitno nezdružljiv s spoštovanjem načela pravne varnosti, ter na drugi strani osrednjo vlogo, ki jo ima pravica do odbitka v skupnem sistemu DDV.

65 Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 168, točka (a), Direktive o DDV v povezavi s členom 167 te direktive razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim določbam, ki jih nacionalno sodišče razlaga tako, da lahko to sodišče – kadar ima davčni zavezanec pravico odločitve o vključitvi blaga v svoja poslovna sredstva in če do izteka zakonskega roka za predložitev letnega obračuna DDV pristojni nacionalni davčni upravi ni bilo omogočeno, da bi tako vključitev ugotovila na podlagi izrecne odločitve ali zadostnih indicev – zavrne pravico do odbitka DDV, povezanega s tem blagom, in sicer tako, da šteje, da je bilo navedeno blago uvrščeno v zasebno premoženje davčnega zavezanca, razen če se glede na konkretna podrobna pravna pravila, v skladu s katerimi se lahko izvede ta možnost, izkaže, da navedena možnost ni skladna z načelom sorazmernosti.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih 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 168, točka (a), 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/EU z dne 22. decembra 2009, v povezavi s členom 167 te direktive, kakor je bila spremenjena, je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalnim določbam, ki jih nacionalno sodišče razlaga tako, da lahko to sodišče – kadar ima davčni zavezanec pravico odločitve o vključitvi blaga v svoja poslovna sredstva in če do izteka zakonskega roka za predložitev letnega obračuna DDV pristojni nacionalni davčni upravi ni bilo omogočeno, da bi tako vključitev ugotovila na podlagi izrecne odločitve ali zadostnih indicev – zavrne pravico do odbitka DDV, povezanega s tem blagom, in sicer tako, da šteje, da je bilo navedeno blago uvrščeno v zasebno premoženje davčnega zavezanca, razen če se glede na konkretna podrobna pravna pravila, v skladu s katerimi se lahko izvede ta možnost, izkaže, da navedena možnost ni v skladu z načelom sorazmernosti.

Podpisi