Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. marca 2012*

„DDV — Direktiva 2006/112/ES — Členi 9, 168, 169 in 178 — Odbitek vstopnega davka, plačanega za transakcije, izvršene za izvedbo načrtovane ekonomske dejavnosti — Nakup zemljišča s strani družbenikov družbe — Računi, ki so bili izdani pred vpisom družbe, ki zahteva odbitek, v sodni register“

V zadevi C-280/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 31. marca 2010, ki je prispela na Sodišče 4. junija 2010, v postopku

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (poročevalec), sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. junija 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna M. Pawlik, davčni svetovalec,

— za poljsko vlado M. Szpunar, K. Rokicka, A. Gawłowska in A. Kramarczyk, zastopniki,

— za nemško vlado C. Blaschke, zastopnik,

— za grško vlado K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou in M. Michelogiannaki, zastopnice,

— za francosko vlado J.-S. Pilczer, zastopnik,

* Jezik postopka: poljščina.

— za Evropsko komisijo D. Triantafyllou in K. Herrmann, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 15. septembra 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 9, 168 in 169 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (v nadaljevanju: Polski Trawertyn), družbo z neomejeno odgovornostjo, in njenima družbenikoma P. Granatowiczem in M. Wąsiewiczcem (v nadaljevanju: družbenika), na eni strani, ter Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktor davčnega urada v Póznanju), na drugi strani, glede odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za nekatere transakcije, ki so bile opravljene pred vpisom družbe v sodni register.

Pravni okvir

Direktiva 2006/112

3 Člen 9(1) Direktive 2006/112 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."

4 Člen 168 Direktive 2006/112 med drugim 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;

[…]"

5 Člen 169 Direktive 2006/112 določa:

„Razen odbitka iz člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), opravljen[ih] zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici;

(b) transakcij, oproščenih v skladu s členoma 138 in 142, členom 144, členi 146 do 149, členi 151, 152, 153 in 156, členom 157(1)(b), členi 158 do 161 in členom 164;

(c) transakcij, ki so oproščene v skladu s točkami (a) do (f) člena 135(1), če ima prejemnik sedež zunaj Skupnosti ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz iz Skupnosti."

6 Člen 178(a) Direktive 2006/112 določa:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora davčni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s členom 168(a) v zvezi z dobavo blaga in opravljanjem storitev imeti račun, izdan v skladu s členi 220 do 236 in členi 238, 239 in 240".

7 Člen 213(1) Direktive 2006/112 določa:

„Vsak davčni zavezanec prijavi začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec.

Države članice dovolijo in lahko zahtevajo, da se prijava predloži z elektronskimi sredstvi, v skladu s pogoji, ki jih predpišejo."

8 Člen 220 Direktive 2006/112 določa:

„Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, pridobitelj ali prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun v naslednjih primerih:

(1) za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;

(2) za dobave blaga iz člena 33;

(3) za dobave blaga, opravljene pod pogoji iz člena 138;

(4) za vsako predplačilo, ki ga prejme preden je bila opravljena ena od dobav blaga iz točk (1), (2) in (3);

(5) za vsako predplačilo, ki ga prejme od drugega davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, preden so storitve v celoti opravljene."

9 Člen 226 Direktive 2006/112 med drugim določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

(1) datum izdaje računa;

[…]

(4) identifikacijska številka DDV prejemnika v skladu s členom 214, pod katero je pridobitelj prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s členom 138;

(5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika;

[…]"

10 Člen 273 Direktive 2006/112 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 [odstavku], se ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov, ki jih je več, kot je določeno v poglavju 3.“

Nacionalna ureditev

11 Člen 15(1) in (2) zakona z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. št. 54/535) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je pravna oseba, subjekt brez statusa pravne osebe in fizična oseba, ki neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. ‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z dejavnostjo pridobivanja naravnih virov ter s kmetijsko dejavnostjo in dejavnostjo samostojnih poklicev, tudi če je bila dejavnost opravljena samo enkrat v okoliščinah, ki potrjujejo namen nadaljevanja opravljanja te dejavnosti. Za ekonomsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

12 Člen 86(1) zakona o DDV določa:

„Davčni zavezanci iz člena 15 imajo – ob upoštevanju členov 114, 119(4), 120(17) in (19) in 124 – pravico, da od dolgovanega davka odbijejo vstopni davek, če se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčljivih transakcij.“

13 Člen 86(2) zakona o DDV določa:

„Znesek vstopnega davka – ob upoštevanju odstavkov od 3 do 7 – je sestavljen iz:

1. seštevka zneskov DDV, navedenih v računih, izdanih za davčne zavezance:

   (a) za nakup blaga in storitev,

   (b) kot potrdilo opravljenih predplačil (predujem, ara, obrok), če so bila povezana z obdavčljivim dogodkom,

   (c) od komitenta za dobavo blaga, ki je predmet komisijske pogodbe,

[…]“

14 V skladu s členom 86(10), točka 1, zakona o DDV se pravica do odbitka vstopnega davka uporabi pri davčnem obračunu za obdobje, v katerem je davčni zavezanec dobil račun ali carinsko deklaracijo.

15 Člen 106(1) zakona o DDV določa:

„Davčni zavezanci iz člena 15 so ob upoštevanju odstavkov 2, 4 in 5 ter členov 119(10) in 120(16) zavezani izdati račun, ki vsebuje zlasti podatke o opravljeni prodaji, datum opravljene prodaje, posamezno ceno brez DDV, davčno osnovo, stopnjo in znesek davka, znesek plačila ter podatke davčnega zavezanca in pridobitelja.“

16 V skladu s členom 9(1), točki 1 in 2, uredbe ministra za finance z dne 25. maja 2005 o vračilu davka nekaterim davčnim zavezancem, vračilu akontacije, izdaji računov in načinu njihovega shranjevanja ter o seznamu blaga in storitev, za katere se oprostitev DDV na dodano vrednost ne uporablja (Dz. U. št. 95/798), ki se je uporabljal do 1. decembra 2008, mora račun, ki potrjuje opravljeno prodajo, vsebovati vsaj navedbo osebnega imena in priimka ali imena oziroma skrajšanega imena prodajalca in pridobitelja, njune naslove ter identifikacijsko številko za DDV prodajalca in pridobitelja.

17 Po poljskem pravu so stvarni vložki v obliki nepremičnin v družbe gospodarskega in civilnega prava oproščeni plačila DDV. Poleg tega družba z neomejeno odgovornostjo nastane šele z vpisom v sodni register.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

18 Sodni izvršitelj je 22. decembra 2006 na ime družbenikov izdal račun za nakup nepremičnine, na kateri je površinski kop kamna.

19 Družbenika sta 26. aprila 2007 ustanovila družbo Polski Trawertyn. Istega dne je notar na ime te družbe izdal račun za izdelavo notarske listine o ustanovitvi te družbe in pripadajoče prepise te listine.

20 Pristojni organi so pri nadzoru pri družbi Polski Trawertyn za obdobje od junija do septembra 2007 ugotovili nepravilnosti pri obračunu vstopnega DDV. Ugotovljeno je bilo namreč, da je ta družba junija 2007 obračunala preveč vstopnega davka, saj je v evidenco, ki se vodi za potrebe DDV, zavedla zgoraj omenjena računa.

21 Glede prvega računa so davčni organi ugotovili, da družba Polski Trawertyn ni imela pravice do odbitka vstopnega DDV, ker kupec nepremičnine ni bila družba, ampak fizični osebi, ki sta po ustanovitvi družbe 26. aprila 2007 prispevali to nepremičnino kot stvarni vložek v družbo. Glede drugega računa so navedeni davčni organi prav tako ugotovili, da odbitek na njegovi podlagi ni mogoč, ker je bil izdan, preden je bila družba Polski Trawertyn vpisana v sodni register. Ker je bil ta vpis opravljen 5. junija 2007, je bil račun izdan na ime še neobstoječe družbe.

22 Ker je Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, potem ko je družba Polski Trawertyn vložila pritožbo, potrdil stališče davčnega organa, je ta družba vložila tožbo na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (vojvodsko upravno sodišče v Póznanju). Ker je to sodišče tožbo zavrnilo, je družba zoper zavrnilno odločbo vložila kasacijsko pritožbo.

23 V podporo tej pritožbi je ta družba navedla zlasti, da bi bilo mogoče razumno sklepati, da sta družbenika ravnala kot davčna zavezanca v smislu člena 9 Direktive 2006/112, ker je bilo premoženje – v postopku v glavni stvari površinski kop kamna – pridobljeno za opravljanje ekonomske dejavnosti, pri čemer ta namen potrjujejo objektivna dejstva, in sicer ustanovitev podjetja in registracija tega podjetja kot davčnega zavezanca. Na podlagi členov 168 in 169 te direktive pa naj bi imel davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV za naložbene izdatke, ki se opravijo v zvezi z nameravanim opravljanjem dejavnosti.

24 Naczelny Sąd Administracyjny meni, da je rešitev spora, ki mu je bil predložen, odvisna od vprašanja, ali ima družba Polski Trawertyn glede na določbe členov 9, 168, 169, 178(a) in 226 Direktive 2006/112 ter glede na dejansko stanje v postopku v glavni stvari pravico do odbitka DDV, plačanega za nakupe, ki sta jih družbenika opravila, preden je družba postala pravna oseba.

25 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v prehodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je subjekt, ki ga sestavljata bodoča družbenika in ki ima naložbene izdatke pred vpisom tega subjekta v sodni register in pred registracijo za potrebe DDV, po vpisu družbe v sodni register in po njeni registraciji za potrebe DDV na podlagi členov 9, 168 in 169 Direktive [2006/112] upravičen do odbitka vstopnega davka, ki ga je plačal v zvezi s temi naložbenimi izdatki, ki so namenjeni obdavčljivi dejavnosti družbe?

2. Ali račun, ki potrjuje naložbene izdatke in ki je izdan na ime družbenikov, ne pa na družbo, nasprotuje uveljavljanju pravice do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plačan v zvezi z naložbenimi izdatki, omenjenimi v prvem vprašanju?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

26 Najprej je treba ugotoviti, da – kot je razvidno iz razprav pred Sodiščem na obravnavi – ni sporno, da družbenika na podlagi nacionalnih predpisov, ki se uporabljajo v postopku v glavni stvari, ne moreta uveljavljati pravice do odbitka DDV, ki sta ga plačala za naložbene izdatke, ki so bili pred vpisom družbe Polski Trawertyn v sodni register in pred njeno registracijo za potrebe DDV opravljeni za potrebe in ekonomsko dejavnost te družbe, ker je vložek zadevne naložbe transakcija, ki je oproščena plačila DDV. Zato je treba ugotoviti, da v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ti nacionalni predpisi poleg tega, da tej družbi ne dopuščajo uveljavljanja pravice do odbitka DDV, ki je bil plačan za zadevno naložbo, uveljavljanje te pravice preprečujejo tudi družbenikoma, ki sta imela naložbene izdatke.

27 V teh okoliščinah je treba prvo vprašanje razumeti tako, da se z njim v bistvu sprašuje, ali je treba člene 9, 168 in 169 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, ki niti družbenikom družbe niti sami družbi ne omogočajo uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega DDV za naložbene izdatke, ki so jih ti družbeniki pred vpisom te družbe v sodni register in pred njeno registracijo za potrebe DDV imeli za potrebe in ekonomsko dejavnost te družbe.

28 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba na prvem mestu spomniti, da na podlagi sodne prakse Sodišča ekonomske oziroma gospodarske dejavnosti iz člena 4(1) 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) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki je v bistvu enak členu 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, lahko zajemajo več zaporednih aktov in da je treba tudi pripravljalne dejavnosti, kot je pridobitev sredstev podjetja in zato tudi nakup nepremičnine, šteti za ekonomsko dejavnost (glej zlasti sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 22, in z dne 29. februarja 1996 v zadevi INZO, C-110/94, Recueil, str. I-857, točka 15).

29 Sodišče je tudi presodilo, da načelo nevtralnosti DDV v zvezi z davčnim bremenom podjetja zahteva, da se prvi naložbeni izdatki, ki se opravijo za potrebe in v zvezi z ustanovitvijo podjetja, štejejo za ekonomske dejavnosti, in da bi bilo v nasprotju s tem načelom, če bi se štelo, da se te dejavnosti začnejo šele, ko se nepremičnina začne dejansko uporabljati, to je ko nastane obdavčljivi dohodek.

Vsaka druga razlaga bi gospodarskemu subjektu naložila, da mora v zvezi z opravljanjem svoje ekonomske dejavnosti plačevati DDV, ne da bi mu dala možnost, da ta davek odbije, poleg tega pa bi povzročila neutemeljeno razlikovanje med naložbenimi izdatki, nastalimi pred dejansko uporabo nepremičnine, in naložbenimi izdatki, nastalimi po njej (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Rompelman, točka 23, in INZO, točka 16).

30 Na podlagi tega je Sodišče presodilo, da je treba kot davčnega zavezanca v smislu Šeste direktive šteti vsakogar, ki izvede naložbo, ki je tesno povezana in nujna za prihodnjo uporabo nepremičnine (glej zgoraj navedeno sodbo Rompelman, točka 23).

31 Iz tega izhaja, da je mogoče v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, v katerem so družbeniki družbe pred vpisom družbe v sodni register in pred njeno registracijo za potrebe DDV izvedli naložbo, ki je nujna za to, da bo lahko njihova družba v prihodnosti uporabljala nepremičnino, te družbenike šteti za davčne zavezance za plačilo DDV in so torej načeloma upravičeni do uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega DDV.

32 Zato okoliščina, da je vložek nepremičnine v družbo, ki ga izvršijo njeni družbeniki, transakcija, ki je oproščena plačila DDV, in dejstvo, da ti družbeniki pri tej transakciji ne poberejo DDV, ne moreta učinkovati tako, da bi morali ti družbeniki v zvezi z opravljanjem svoje ekonomske dejavnosti plačevati DDV, ne da bi se jim dala možnost, da DDV odbijejo ali da zahtevajo njegovo vračilo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Rompelman, točka 23).

33 Na drugem mestu je treba ugotoviti, da je Sodišče presodilo, da lahko davčni zavezanec, čigar glavna dejavnost je priprava ekonomske dejavnosti drugega davčnega zavezanca in ki ni izvedel nobene obdavčljive transakcije, na podlagi načela nevtralnosti DDV uveljavlja pravico do odbitka za obdavčljive transakcije, ki jih je izvedel drugi davčni zavezanec (glej v tem smislu sodbo z dne 29. aprila 2004 v zadevi Faxworld, C-137/02, Recueil, str. I-5547, točki 41 in 42). Ta razlaga Šeste direktive se je nanašala na primer, ko se je DDV, ki ga je prvi davčni zavezanec želel odbiti, nanašal na storitve, ki jih je prejel v povezavi z obdavčljivo transakcijo, ki jo je nameraval izvesti drugi davčni zavezanec.

34 Kot je generalni pravobranilec navedel v točkah od 46 do 49 sklepnih predlogov, so bile sicer dejanske in pravne okoliščine spora iz predloga za sprejetje predhodne odločbe, na podlagi katerega je bila izdana zgoraj navedena sodba Faxworld, drugačne od dejanskih in pravnih okoliščin v tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe. Vendar so razlogi, iz katerih je Sodišče v omenjeni sodbi sprejelo tako razlago, upoštevni tudi v okoliščinah, kakršne so okoliščine v sporu o glavni stvari.

35 Ker družbenika na podlagi nacionalne zakonodaje – čeprav ju je mogoče šteti za davčna zavezanca za potrebe DDV – ne moreta uveljavljati obdavčljivih transakcij, ki jih je izvedla družba Polski Trawertyn, da bi se tako razbremenila stroška DDV, povezanega z naložbami, ki so bile opravljene za potrebe in dejavnost te družbe, je treba ugotoviti, da mora imeti zaradi zagotovitve nevtralnosti davčne obremenitve ta družba možnost upoštevanja teh naložb pri odbitku DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Faxworld, točka 42).

36 Tega sklepa ni mogoče izpodbiti z argumentom, da bi, če bi v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, družbenikom omogočili vračilo plačanega vstopnega DDV ali če bi družbi Polski Trawertyn omogočili odbitek tega DDV, to povečalo nevarnost utaj ali zlorab DDV.

37 Iz sodne prakse Sodišča namreč izhaja, da se lahko položaj davčnega zavezanca pridobi, pravica do odbitka pa uveljavlja šele, ko tisti, ki zahteva vračilo DDV, zagotovi, da so pogoji za to izpolnjeni, njegov namen začeti ekonomske dejavnosti, v okviru katerih se bodo izvajale obdavčljive transakcije, pa je potrjen z objektivnimi dejstvi. Če bi davčni organi ugotovili, da se je pravica do odbitka izvajala goljufivo ali z zlorabo, bi lahko zahtevali vračilo dolgovanih zneskov za nazaj (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Rompelman, točka 24, in INZO, točka 24, ter sodbo z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl., str. I-1599, točka 33).

38 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člene 9, 168 in 169 Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, ki niti družbenikom družbe niti tej družbi ne omogočajo uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega DDV za naložbene izdatke, ki so jih ti družbeniki pred ustanovitvijo te družbe in pred njeno registracijo za potrebe DDV imeli za potrebe in ekonomsko dejavnost te družbe.

Drugo vprašanje

39 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 168 in 178(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom, na podlagi katerih v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, družba vstopnega DDV ne more odbiti zato, ker je bil račun pred vpisom te družbe v sodni register in pred njeno registracijo za potrebe DDV izdan na ime bodočih družbenikov te družbe.

40 V zvezi s tem je treba spomniti, da je pravica do odbitka iz členov 167 in naslednjih Direktive 2006/112 bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 15. julija 2010 v zadevi Pannon Gép Centrum, C-368/09, ZOdl., str. I-7467, točka 37 in navedena sodna praksa).

41 Kot formalni pogoj za uveljavljanje te pravice člen 178(a) Direktive 2006/112 določa, da je treba imeti račun. Člen 226 Direktive 2006/112 podrobneje določa, da se, brez poseganja v posebne določbe te direktive, za potrebe DDV na računih, ki se izdajajo v skladu s členom 220 te direktive, obvezno zahteva samo navedba podatkov, naštetih v tem členu. V skladu s členom 226, točki 1 in 5, te direktive morajo biti na računu navedeni tudi datum izdaje računa ter polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika.

42 Iz teh določb izhaja, da državam članicam ni dovoljeno, da uveljavljanje pravice do odbitka DDV vežejo na izpolnjevanje pogojev v zvezi z vsebino računov, ki v določbah Direktive 2006/112 niso izrecno navedeni. Kot izhaja iz člena 273 te direktive lahko države članice naložijo obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, vendar te možnosti ne morejo uporabljati za nalaganje obveznosti, ki so dodatne tistim, ki so določene v tej direktivi (glej zgoraj navedeno sodbo Pannon Gép Centrum, točka 40).

43 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, naj se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Ker ima davčni organ na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, v zvezi z njegovo pravico, da ta davek odbije, ne more naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih bi bilo lahko uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče (glej glede mehanizma obrnjene davčne obveznosti sodbo z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ZOdl., str. I-10385, točka 42).

44 Ugotoviti je treba, da so v postopku v glavni stvari, kot izhaja iz obrazložitve prvega vprašanja za predhodno odločanje, vsebinski pogoji iz člena 168(a) Direktive 2006/112 izpolnjeni, tako da družba Polski Trawertyn lahko uveljavlja pravico do odbitka DDV, ki je bil plačan v zvezi s pridobitvijo nepremičnine, ker je bila namreč ta transakcija izvedena v zvezi z obdavčljivimi transakcijami, ki jih izvaja ta družba.

45 To, da družba Polski Trawertyn, ker na dan izdaje računa za omenjeno pridobitev ta družba še ni bila vpisana v sodni register in ker še ni bila registrirana za potrebe DDV ter je bil zato račun izdan na ime družbenikov, ne more uveljavljati pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV – čeprav sta po ugotovitvah predložitvenega sodišča osebi, ki bi morali plačati vstopni DDV, in osebi, ki sta ustanovili družbo Polski Trawertyn, isti – je posledica neizpolnjevanja postopkovne zahteve.

46 Kot je generalni pravobranilec pojasnil v točki 72 sklepnih predlogov, se spoštovanje te obveznosti ne sme zahtevati, saj bi bilo zaradi take zahteve v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče in bi bila zato ta zahteva v nasprotju z načelom nevtralnosti DDV.

47 Iz sodne prakse namreč izhaja, prvič, da morajo davčni zavezanci na podlagi člena 213 Direktive 2006/112 res prijaviti začetek, spremembo ali prenehanje svoje dejavnosti, vendar pa državam članicam nikakor ni dovoljeno, da davčnemu zavezancu preprečijo uveljavljanje te pravice, če prijava ni bila dana (glej zgoraj navedeno sodbo Nidera Handelscompagnie, točka 48).

48 Sodišče je presodilo, drugič, da čeprav ima račun pomembno dokumentacijsko vlogo, ker vsebuje preverljive podatke, pa obstajajo primeri, v katerih je mogoče podatke ugotoviti z drugimi sredstvi, in ne na podlagi računa, in v katerih bi lahko zahteva po razpolaganju z računom, ki je v vseh točkah skladen z določbami Direktive 2006/112, posegla v pravico davčnega zavezanca do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2004 v zadevi Bockemühl, C-90/02, Recueil, str. I-3303, točki 51 in 52).

49 Poudariti pa je treba, da so, kot to izhaja iz odločbe predložitvenega sodišča, v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, navedeni vsi podatki, ki so potrebni za zagotovitev zanesljivega in učinkovitega pobiranja DDV.

50 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člena 168 in 178(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom, na podlagi katerih v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, družba vstopnega DDV ne more odbiti, kadar je bil račun pred vpisom te družbe v sodni register in pred njeno registracijo za potrebe DDV izdan na ime bodočih družbenikov te družbe.

Stroški

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

Iz teh razlogov

je Sodišče (prvi senat)

razsodilo:

1. **Člene 9, 168 in 169 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalnim predpisom, ki niti družbenikom družbe niti sami družbi ne omogočajo uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost za naložbene izdatke, ki so jih ti družbeniki pred ustanovitvijo te družbe in pred njeno registracijo za potrebe DDV imeli za potrebe in ekonomske dejavnosti te družbe.**

2. **Člena 168 in 178(a) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalnim predpisom, na podlagi katerih v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, družba vstopnega davka na dodano vrednost ne more odbiti, kadar je bil račun pred vpisom te družbe v sodni register in pred njeno registracijo za potrebe davka na dodano vrednost izdan na ime bodočih družbenikov te družbe.**

Podpisi