

Zadeva C-46/20**Povzetek predloga za predhodno odločanje v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

29. januar 2020

Predložitveno sodišče:

Bundesfinanzhof (Nemčija)

Datum predložitvene odločbe:

18. september 2019

Tožeča stranka in revident:

Z

Tožena stranka in nasprotna stranka v postopku z revizijo:

Finanzamt G

Predmet postopka v glavni stvari

Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112 – Odbitek vstopnega davka – Pravica davčnega zavezanca, da vključi blago v mešani uporabi, v svoje zasebno premoženje ali v premoženje svojega podjetja – Dopustnost prekluzivnega roka za izjavo o vključitvi v poslovna sredstva – Dopustnost domneve vključenosti v zasebno premoženje zaradi pomanjkanja zadostnih nasprotnih kazalnikov

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali člen 168(a) v povezavi s členom 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. 11. 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 Sveta 2006/112/ES z dne 28. 11. 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotuje nacionalni sodni praksi, po kateri se predpostavlja vključitev v zasebno premoženje oziroma takšna domneva, če niso podani (zadostni) kazalniki za vključitev poslovnih sredstev?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009, zlasti členi 167, 168, 168(a), 179, 250, 252 in 273

Navedene določbe nacionalnega prava

Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, UStG), zlasti člena 15 in 16

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Spor se nanaša na odbitek davka na dodano vrednost kot vstopnega davka, ki je v letu 2014 nastal pri izgradnji fotovoltaične naprave. Tožeča stranka je električno energijo, ki jo je proizvedla ta naprava, deloma porabila zase, deloma pa je bilo z njo oskrbovano električno omrežje distributerja električne energije. V letu 2014 sklenjeni pogodbi o oskrbi sta bila predvidena plačilo ter davek na dodano vrednost. Odbitek vstopnega davka, ki ga je tožeča stranka prvič uveljavljala v svojem prepoznano oddanem letnem obračunu davka na dodano vrednost za leto 2014, je tožena stranka zavrgla zaradi nepravočasne vključitve fotovoltaične naprave v premoženje podjetja. Tožeča stranka z ugovorom in tožbo ni bila uspešna. Sedaj zadevo obravnava Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, BFH, Nemčija) kot revizijsko sodišče.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

Uvodne ugotovitve

- 2 Po členu 15(1), prvi stavek, točka 1, prvi stavek UStG lahko podjetnik zakonsko določeni davek na dobave, ki jih je drugo podjetje izvedlo za njegovo podjetje, odbije kot vstopni davek. Zneske vstopnega davka, ki jih je mogoče po členu 15 UStG odbiti, je treba odbiti v davčnem obdobju, v katerem nastanejo (člen 16(2), prvi stavek UStG).

- 3 V skladu s tem je v členu 168(a) Direktive 2006/112 določeno, da je davčni zavezanec upravičen, da odbije dolgovan ali plačani davek na dodano vrednost za blago in storitve, ki mu jih je dobavil oziroma zanj opravil drug davčni zavezanec, če to blago in storitve uporablja za namene svojih obdavčenih transakcij. V skladu s členom 167 Direktive 2006/112 nastane pravica do odbitka v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.
- 4 Pri pridobitvi posameznega blaga, ki je ali bo v mešani uporabi, torej za podjetniške in zasebne namene, pripada podjetniku po sodni praksi BFH (zvezno finančno sodišče) in Sodišča (med drugim sodbe Lennartz z dne 11. 7. 1991, C-97/90, EU:C:1991:315, Eon Aset Menidjunt z dne 16. 2. 2012, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 53 in naslednje, in Trgovina Prizma z dne 9. 7. 2015, C-331/14, EU:C:2015:456, točka 20) pravica do izbire vključitve. Blago lahko v celotnem obsegu vključi v svoje zasebno premoženje, lahko ga v celoti vključi v svoje podjetje ali pa ga v svoje podjetje vključi glede na obseg, v katerem se uporablja za poslovne namene.

Presoja zadeve v skladu z nacionalno sodno prakso

- 5 Po nacionalni sodni praksi mora davčni zavezanec za popolno ali delno vključitev blaga v poslovna sredstva podati navzven dokumentirano, pravočasno odločitev o vključitvi. Ker merila, ki jih je glede tega določilo BFH (zvezno finančno sodišče) – zlasti vključitev, ki bi bila jasna za finančne organe, do preteka roka za oddajo letnega obračuna davka na dodano vrednost – v zadevnem primeru niso izpolnjeni, odbitek vstopnega davka ne bi prišel v poštev.

Predložitev Sodišču

- 6 Glede na sodbo Sodišča z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), je nastopil dvom, ali so merila, ki jih je BFH (zvezno finančno sodišče) razvilo in uporabljalo pri uveljavljanju pravice do izbire o vključitvi, združljiva s pravom Unije.

Prvo vprašanje za predhodno odločanje

- 7 S prvim vprašanjem naj se razjasni, ali sme država članica določiti prekluzivni rok za vključitev v premoženje podjetja. Kolikor je načela iz sodbe Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) mogoče uporabiti v zadevnem primeru, bi lahko šteli letni obračun davka na dodano vrednost za leto 2014, poslovno uporabo fotovoltaične naprave ali sklenitev pogodbe o prenosu kot zadostne kazalnike za vključitev v poslovna sredstva.
- 8 a) Pravo Unije sicer izrecno izhaja iz „vključenosti“ blaga (glej člen 168(1)(a) Direktive 2006/112). Ne vsebuje pa nobenih določb glede načina in časa dokumentiranja „odločitve o vključitvi“ v smislu sodne prakse BFH (zvezno finančno sodišče) oziroma s tem povezanim sinonimom „delovanje kot davčni

zavezanec“, ki ga uporablja Sodišče (glej na primer sodbi Lennartz, EU:C:1991:315; točki 14 in 19, ter Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, točka 34).

- 9 b) V skladu s temeljnim načelom nevtralnosti davka na dodano vrednost je treba dopustiti odbitek vstopnega davka, če so izpolnjeni materialni pogoji, čeprav davčni zavezanec ni izpolnil določenih formalnih pogojev. Posledično davčna uprava v primeru, ko razpolaga s podatki, ki so potrebni za ugotovitev izpolnjenosti materialnih pogojev, ne sme določiti nobenih dodatnih pogojev, ki bi lahko preprečili uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega davka (sodbi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos z dne 15. 9. 2016, C-516/14, EU:C:2016:690, točki 37, 42; Vadan z dne 21. 11. 2018, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 41).
- 10 c) Države članice pa lahko v skladu s členom 167 in členom 179(1) Direktive 2006/112 od davčnega zavezanca zahtevajo, da uveljavlja svojo pravico do odbitka vstopnega davka v obdobju, v katerem je nastala (sodba EMS-Bulgaria Transport z dne 12. 7. 2012, C-284/11, EU:C:2012:458, točka 53). Tudi iz člena 250(1) Direktive 2006/112 izhaja, da morajo biti v davčnem obračunu, ki ga je treba oddati, vsebovani vsi podatki, ki so potrebni za uveljavljanje odbitkov vstopnega davka. K temu spada tudi dokumentiranje ob nabavi ali izdelavi blaga sprejete odločitve o vključitvi, saj je ta pogoj za odbitek vstopnega davka.
- 11 Poleg člena 252 Direktive 2006/112, ki državam članicam daje možnost za določitev rokov za podajo obračuna davka, imajo države članice po členu 273 Direktive 2006/112 sicer možnost, da sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo pravilno pobiranje davka in preprečijo utaje. Natančneje, ker v zvezi s tem ni določb prava Unije, so države članice pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo primerne v primeru nespoštovanja pogojev, ki jih zakonodaja Unije določa za izvrševanje pravice do odbitka vstopnega davka (glej sodbi Farkas z dne 26. 4. 2017, C-564/15, EU:C:2017:302, točka 59; EN.SA. z dne 8. 5. 2019, C-712/17, EU:C:2019:374, točka 38 z nadaljnjimi sklicevanji). Pri izvajanju teh pristojnosti pa so dolžne upoštevati pravo Unije in njegova načela, zlasti načeli sorazmernosti in nevtralnosti davka na dodano vrednost (glej sodbi Astone z dne 28. 7. 2016, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 49; EN.SA., EU:C:2019:374, točka 39).
- 12 d) Na skladnost zahteve po pravočasni odločitvi o vključitvi s pravom Unije kaže, da predstavlja izvajanje pravice do izbire vključitve v času prejema dobave materialno predpostavko. Podjetje namreč prejme dobavo le tedaj, oziroma podjetnik v času prejema dobave le takrat ravna kot davčni zavezanec, če se ob pridobitvi te dobave ta opravlja za (nameravano) uporabo za trajno in odplačno dejavnost (sodbe Lennartz, EU:C:1991:315, točka 15; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, točka 57; Klub z dne 22. 3. 2012, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 39).

- 13 Dejstvo, da je treba odločitev o vključitvi navzven dokumentirati, temelji na njeni lastnosti kot notranjega dejstva in zato ne pomeni, da gre pri odločitvi o vključitvi za formalni pogoj za odbitek vstopnega davka. V povezavi s tem tudi Sodišče poudarja, da mora biti namen izvajati gospodarsko dejavnost izkazan z objektivnimi elementi (sodba Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, točka 39).
- 14 e) Rok za predložitev dokumentacije, ki ga je izoblikovala sodna praksa BFH (zvezno finančno sodišče), je po pravu Unije mogoče opreti na pristojnost za urejanje formalnih zahtev za uveljavljanje odbitka vstopnega davka pod naslovom XI Direktive 2006/112 (glej sodba *Astone*, EU:C:2016:614, točka 47 in naslednje). V prid tega govori tudi pravna praznina v členu 168(a) v povezavi s členom 167 Direktive 2006/112 glede uresničevanja pravice do izbire vključitve.
- 15 aa) Tako je Sodišče že odločilo, da je določitev metod in meril za razporeditev zneskov vstopnih davkov med gospodarske in negospodarske dejavnosti, zaradi pomanjkanja s tem povezane ureditve v Direktivi 2006/112, v pristojnosti držav članic (sodba *Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego* z dne 8. 5. 2019, C-566/17, EU:C:2019:390, točka 29). Prav tako imajo države članice pristojnosti glede sredstev za doseg v členu 273 Direktive 2006/112 navedenih ciljev (sodba *Fontana* z dne 21. 11. 2018, C-648/16, EU:C:2018:932, točka 35 z nadaljnjimi sklicevanji).
- 16 bb) Glede možnosti določanja rokov, ki je bila dana s členom 252 Direktive 2006/112, je Sodišče prav tako že odločilo, da ni razlogov za nasprotovanje predpisom, ki za uveljavljanje odbitka vstopnega davka določajo prekluzivni rok dveh let (sodbe *Ecotrade* z dne 8. 5. 2008, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, točka 45 in naslednje; *Astone*, EU:C:2016:614, točka 36 in naslednje). To mora veljati tudi glede roka za dokumentacijo odločitve o vključitvi..
- 17 cc) Na skladnosti roka za vključitev s pravom Unije poleg tega kaže tudi, da bi bila možnost časovno neomejenega uveljavljanja pravice do odbitka, v nasprotju z načelom pravne varnosti. To načelo namreč določa, da davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in dolžnosti naproti finančnemu organu ne more ostati odprt neomejen čas. (glej sodbe *Ecotrade*, EU:C:2008:267, točka 44; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, točka 48; *Astone*, EU:C:2016:614, točka 33)..
- 18 f) Sodišče pa v sodbi Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, točka 38 in naslednje) navaja različne kazalnike glede ravnanj davčnega zavezanca, ki ga upravičujejo do odbitka vstopnega davka in ki niso bila nujno pravočasno naznanjena finančnim organom. Prav tako poudarja, da pomanjkanje izrecne izjave o vključitvi ne izključuje kasnejšega odbitka vstopnega davka (sodba Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, točka 47).
- 19 aa) V sodbi Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) sicer ni šlo za nastanek pravice do odbitka vstopnega davka, temveč za popravek odbitka vstopnega davka.

Sodišče pa v točki 34 preizkusi „ravnanje kot davčni zavezanec“, ki je za odbitek vstopnega davka prav tako potrebno.

- 20 bb) Prav tako je vprašljivo, ali veljajo v sodbi Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) sprejeta stališča tudi za primer zasebnopravnega podjetnika, ki ima pravico do izbire vključitve, medtem ko pri negospodarski dejavnosti takšne pravice do izbire vključitve ni. Tako je BFH (zvezno finančno sodišče) vsaj doslej razumelo navedbe v točki 35 in naslednjih v sodbi Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie z dne 12. 2. 2009, C-517/07 (EU:C:2009:88). Te razlike bi lahko kazale na nezmožnost prenosa meril iz sodbe Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595)..
- 21 cc) Vztrajanje pri zahtevi po pravočasni odločitvi o vključitvi pa bi lahko kršilo načelo nevtralnosti. Če namreč za javnopravni subjekt le negativna odločitev o vključitvi izključi odbitek vstopnega davka, zasebnopravnem podjetniku ni mogoče naložiti pravočasne vključitve, razen če niso razvidni razlogi za različno obravnavanje samostojnih podjetnikov in javnopravnih subjektov.

Drugo vprašanje za predhodno odločanje

- 22 Drugo vprašanje se nanaša na pravno posledico zamude roka.
- 23 Sodišče je v točki 47 sodbe Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) navedlo: „Čeprav za ugotovitev, da je blago pridobil davčni zavezanec, ki deluje kot tak, lahko zadostuje nedvoumna in izrecna izjava o pridobitvi tega blaga, da namerava to blago uporabiti za gospodarsko rabo, pa neobstoj takšne izjave ne pomeni, da takega namena ni mogoče implicitno izraziti.“ Zato je vprašljivo, ali je to združljivo z načelom, po katerem ni mogoče domnevati vključitve v poslovna sredstva, če za to ni nobenih (za finančne organe očitnih) dokazov.
- 24 Po mnenju Sodišča temelji presoja, ali je podano ravnanje kot davčni zavezanec, na širokem tolmačenju, in je treba v vsakem posamičnem primeru upoštevati različne kazalnike (sodba Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, točka 47 in naslednje). Zlasti ob upoštevanju sklepnih predlogov generalne pravobranilke, na katere je glede tega odkazalo Sodišče (točka 54), lahko to razumemo tako, da obstaja domneva glede „pridobitve kot davčni zavezanec“, če podjetnik pridobi blago, ki ga je glede na vrsto načeloma mogoče uporabiti tudi v poslovne namene, in ni prišlo do izključne vključitve v zasebno premoženje, sploh če zaradi zavestne opustitve odločitve o vprašanju vključitve ne nastanejo negativne posledice.
- 25 Vprašljivo je, ali to velja tudi v primeru, kot je ta, v katerem je bila oseba s pridobljenim blagom prvič gospodarsko dejavna in ni bila že prej iz drugih razlogov registrirana kot zavezanka za DDV (glej sodba Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, točki 43 in 50).

- 26 Na načelno domnevo o vključitvi v premoženje podjetja bi lahko kazal namen pravice do izbire vključitve. S pravico do izbire vključitve se namreč zaradi davčne nevtralnosti preprečuje, da pri sprva delno zasebni, kasneje pa v pretežni meri poslovni uporabi nekega blaga ostane obremenitev z DDV zaradi pridobitve ali izdelave blaga (sodba Puffer z dne 23. 4. 2009, C-460/07, EU:C:2009:254, točka 47).
- 27 Vsekakor bi lahko tako široko razumevanje izključevalo načelno domnevo, da je treba ne vključeno blago všteti v zasebno premoženje .
- 28 Po drugi strani pa dejstvo, da je vključitev izbirna pravica davčnega zavezanca, ki jo mora ta uresničevati tako, da je potrebno ravnanje v kakršnikoli obliki, govori proti domnevi vključitve v poslovna sredstva, če ni dokazil.
- 29 V prid enakemu obravnavanju glede na situacijo v zadevi C-45/20 govori, da po sodni praksi Sodišča oseba, ki pridobi blago za namen poslovne dejavnosti, to stori kot davčna zavezanca (sodba Faxworld z dne 29. 4. 2004, C-137/02, EU:C:2004:267, točka 28 in naslednja), in je treba že pripravljalne dejavnosti šteti kot gospodarsko dejavnost (glej sodbi Rompelman z dne 14. 2. 1985, C-268/83, EU:C:1985:74, točka 23; Polski Trawertyn z dne 1. 3. 2012, C-280/10, EU:C:2012:107, točka 28). Zato mora vsak, ki ima na podlagi objektivnih kazalnikov namen izvajati gospodarsko dejavnost, in v ta namen izvaja prve investicijske izdatke, veljati kot davčni zavezanec (glej sodbi Breitsohl z dne 8. 6. 2000, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 34; Ryanair z dne 17. 10. 2018, C-249/17, EU:C:2018, 834, točka 18 z nadaljnjimi sklicevanji). Finančna uprava sme sicer glede tega zahtevati objektivna dokazila (glej sodba Rompelman, EU:C:1985:74, točka 24). V tem sporu pa so ta podana v obliki pogodbe o oskrbi. Ob tem je predvidena tudi delna poraba proizvedene električne energije za lastne namene (v povezavi z gospodarsko dejavnostjo pri proizvodnji električne energije glej sodbo Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr z dne 20. 6. 2013, C-219/12, EU:C:2013:413).