



# Tematski prikaz

## ODBITKI DAVKA NA DODANO VREDNOST

Za davek na dodano vrednost (DDV), ki je del prava Unije že skoraj pet desetletij,<sup>1</sup> sta med drugim značilni po eni strani dejstvo, da pomeni davek na potrošnjo, s katerim so na splošno obdavčene transakcije, ki jih davčni zavezanci izvajajo v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, pri čemer naj bi bremenil le končnega potrošnika, in po drugi strani načelo nevtralnosti, ki ga je treba upoštevati pri naložitvi navedenega davka, kar vključuje tudi načelo pravice do odbitka davka. Sistem odbitkov je torej namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni plačila DDV za vse njegove transakcije, ki same po sebi dajejo pravico do odbitka. Sodišče v svoji sodni praksi o DDV pogosto opozarja, da je pravica do odbitka (in s tem pravica do vračila plačanega davka) sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena.

Čeprav na prvi pogled kaže, da bi se morala ta pravica do odbitka priznati vedno, da se doseže nevtralna obdavčitev, zanjo vseeno veljajo nekatere omejitve. V zvezi s tem Sodišče v svoji sodni praksi zahteva obstoj neposredne in takojšnje povezave med pridobitvijo blaga ali storitve in transakcijo, obdavčeno z izstopnim davkom. Povedano drugače, pridobitev bi morala biti glede na objektivna merila namenjena opravljanju gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. Nasprotno pa ni mogoče pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka, če se pridobitve opravijo za transakcije, ki so oproščene ali ne spadajo na področje uporabe DDV.

Sodišče je v svoji sodni praksi tudi potrdilo, da se na pravo Unije ni mogoče sklicevati zaradi goljufije ali zlorabe. V primeru zlorab se lahko pravica do odbitka vstopnega DDV zavrne z retroaktivnim učinkom, če je bila pravica do odbitka zlorabljena. Tako lahko nacionalno sodišče zavrne pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, in to tudi, če

<sup>1</sup> Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) in Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

sporna transakcija ustreza objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma „dobave blaga, ki jih je opravil davčni zavezanec, ki deluje kot tak“ in „gospodarska dejavnost“.

V nadaljevanju sledi izbor sodb, razvrščenih po temah in namenjenih pregledu novejše sodne prakse Sodišča na področju odbitka DDV.

## I. Načelo nevtralnosti

Kot je bilo že navedeno, je Sodišče v svoji sodni praksi večkrat opozorilo, da je ureditev odbitkov, vzpostavljena z Direktivo 77/388 in Direktivo 2006/112, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga dolguje ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Tako je namen skupnega sistema DDV zagotoviti popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti ne glede na njihov namen in cilj, če so te dejavnosti načeloma predmet DDV.<sup>2</sup>

Sodišče tudi poudarja, da imajo države članice sicer možnost sprejeti ukrepe na podlagi člena 273 Direktive 2006/112, da zagotovijo pravilno pobiranje davka in preprečijo utaje, vendar s temi ukrepi ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.<sup>3</sup>

V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa načelo davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil načelo enakega obravnavanja, med drugim zahteva, da se različni položaji ne obravnavajo enako, razen če je tako obravnavanje objektivno utemeljeno.<sup>4</sup>

### [Sodba z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Fizični osebi, bodoča družbenika poljske družbe z neomejeno odgovornostjo, sta decembra 2006 pridobili nepremičnino. Sodni izvršitelj je to pridobitev potrdil z izdajo računa na ime navedenih bodočih družbenikov. Vendar je bila družba ustanovljena šele štiri mesece pozneje, aprila 2007. Takrat je notar na ime navedene družbe izdal račun za izdelavo notarske listine o ustanovitvi te družbe in pripadajoče prepise te listine. Zadevna družba je zato obračunala vstopni DDV na podlagi obeh zadevnih računov.

Davčna uprava je zahtevo za odbitek zavrnila z obrazložitvijo, da pridobitelj nepremičnine na podlagi prvega računa ni bila družba, ampak sta bili to fizični osebi, ki sta po ustanovitvi navedene družbe prispevali to nepremičnino kot stvarni vložek v družbo. Glede drugega računa je ugotovila, da je bil izdan, preden je bila zadevna družba vpisana v sodni register, tako da je bil izstavljen na ime še neobstoječe družbe. Poleg tega bodoča družbenika nista mogla uveljavljati pravice do odbitka DDV, plačanega za naložbene izdatke, ker je bil vložek zadevne naložbe v skladu z nacionalnimi predpisi, ki so se uporabljali v postopku v glavni stvari, oproščena transakcija.

<sup>2</sup> [Sodba z dne 14. februarja 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, točka 19\).](#)

<sup>3</sup> [Sodba z dne 22. marca 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, točka 50\).](#)

<sup>4</sup> [Sodba z dne 19. julija 2012, Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, točki 44 in 45 ter navedena sodna praksa\).](#)

Po vložitvi tožbe zoper zavrnitev odbitka je nacionalno sodišče pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe glede vprašanja, ali je po eni strani 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, in ali lahko po drugi strani uveljavljanje te pravice preprečuje dejstvo, da je bil račun o pridobitvi nepremičnine izdan na ime družbenikov, ne pa na ime družbe.

Sodišče je na podlagi ugotovitev v zadevah *Rompelman* (263/83)<sup>5</sup> in *INZO* (C-110/94)<sup>6</sup> opozorilo, da je treba že pripravljalne dejavnosti, med drugim nakup nepremičnin, šteti za gospodarske dejavnosti iz člena 4(1) Direktive 77/388 in člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112, ki lahko zajemajo več zaporednih dejanj (točka 28). Poleg tega 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 gospodarske dejavnosti. V zvezi s tem 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 (točka 29). Tako je treba kot davčnega zavezanca v smislu Direktive 77/388 šteti vsakogar, ki izvede naložbo, ki je tesno povezana in nujna za prihodnjo uporabo nepremičnine (točka 30), in je iz tega naslova upravičen do uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega DDV (točka 31). Poleg tega lahko davčni zavezanec, čigar glavna dejavnost je priprava gospodarske 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 (točka 33). 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 zadevna družba, da bi se tako razbremenila stroška DDV, povezanega z naložbami, ki so bile opravljene za potrebe in dejavnost te družbe, mora imeti zaradi zagotovitve nevtralnosti davčne obremenitve ta družba torej možnost upoštevanja teh naložb pri odbitku DDV (točka 35).

Po mnenju Sodišča se s tem temeljnim načelom nevtralnosti DDV tudi zahteva odobritev odbitka vstopnega davka, če so izpolnjene vsebinske zahteve prava, ki se uporablja za vstopni DDV, tudi če niso upoštewane nekatere formalne obveznosti (točka 43). Tako dejstvo, da je bil račun, izdan pred vpisom navedene družbe v sodni register in pred njeno identifikacijo za namene DDV, izstavljen na ime bodočih družbenikov, in ne na ime družbe, ne izključuje pravice do odbitka, če sta osebi, ki sta morali plačati vstopni DDV, in osebi, ki sta ustanovili zadevno družbo, isti. Z drugačnim pristopom te pravice sploh ne bi bilo mogoče uveljavljati, tako da bi bila ogrožena nevtralnost DDV.

### **[Sodba z dne 22. marca 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)**

Bolgarska družba, katere dejavnost je bila upravljanje hotela v Varni (Bolgarija), je maja 2009 v Sofiji (Bolgarija) kupila dvoetažno stanovanje, namenjeno prebivanju. DDV v zvezi s tem nakupom je bil odbit, ne da bi bila vložena davčna napoved za plačilo krajevnih davkov za to

<sup>5</sup> V tej zadevi je bila izdana [sodba z dne 14. februarja 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

<sup>6</sup> V tej zadevi je bila izdana [sodba z dne 29. februarja 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

stanovanje. Ker zadevna družba ni spremenila namembnosti te nepremičnine in na svoje ime tudi ni odprla računa za dobavo vode in elektrike, so davčni organi na podlagi tega sklepali, da je stanovanje namenjeno prebivanju, in ne poslovni uporabi, ter da zato z njegovo pridobitvijo ni nastala pravica do odbitka vstopnega DDV.

Navedena družba je v okviru tožbe, ki jo je vložila pri Administrativen sad Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija), izpodbijala tak pristop, pri čemer je trdila, da je zadevna nepremičnina namenjena poslovni uporabi, saj jo je nameravala uporabljati za sestanke, na katerih naj bi se pogajala s potovalnimi agencijami. Ker se je člen 70(1), točka 2, Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (zakon o davku na dodano vrednost) (DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006) v bolgarskem pravu razlagal različno, je navedeno sodišče Sodišču med drugim postavilo vprašanje, ali v skladu z Direktivo 2006/112 pravica do odbitka nastane v davčnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, ne glede na to, da se to blago ne uporabi takoj za poslovne namene.

Sodišče je najprej opozorilo, da je za uporabo sistema DDV in s tem za mehanizem odbitka (točka 39) odločilno to, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago, in da davčni zavezanec deluje kot tak, kadar deluje za namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu Direktive 2006/112 (točka 40). Dalje, Sodišče je navedlo, da davčni zavezanec, ki se mu zavrne pravica do odbitka vstopnega DDV na naknadno obdavčeno poslovno uporabo, kljub svojemu prvotnemu namenu, da investicijsko blago za potrebe prihodnjih transakcij v celoti vključi v poslovna sredstva podjetja, ne bi bil razbremenjen plačila celotnega davka za blago, ki ga uporablja za svojo gospodarsko dejavnost, obdavčitev njegovih poslovnih dejavnosti pa bi tako povzročila dvojno obdavčenje, ki je v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, enim izmed temeljnih načel skupnega sistema DDV (točka 42). Sodišče je pojasnilo, da se s tem načelom glede finančnega bremena podjetja zahteva, da se naložbeni izdatki za potrebe podjetja štejejo za gospodarsko dejavnost, kar daje pravico do takojšnjega odbitka vstopnega DDV (točka 43). Zato posameznik, ki pridobi blago za potrebe opravljanja gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, to stori kot davčni zavezanec, čeprav se to blago ne uporabi takoj za to gospodarsko dejavnost (točka 44).

#### **[Sodba z dne 6. februarja 2014, E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)**

Zadevna družba je na romunskem trgu od oktobra 2005 opravljala dejavnosti trženja energije. Za izpolnitev obveznosti, ki jih imajo davčni zavezanci s sedežem v državi, ki ni Romunija, na podlagi Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) z dne 22. decembra 2003 (Monitorul Oficial al României, del I, št. 927 z dne 23. decembra 2003), je imenovala davčnega zastopnika v Romuniji in se tam identificirala za DDV. Ker je bila obveznost imenovanja odpravljena, ko je Romunija postala članica Evropske unije, je zastopnik zadevne družbe po 1. januarju 2007 prenehal izdajati račune z obračunanim DDV za račun navedene družbe, še naprej pa je zastopal družbo v Romuniji, zlasti pri davčnih organih. Ta družba je med 1. januarjem in 31. avgustom 2007 skušala odbiti DDV, ki ga je plačala na podlagi računov, ki so jih izdali njeni poslovni partnerji, romunske pravne osebe, kot izvajalci storitev. Davčni organi so zastopniku družbe zavrnilo odbitke, povezane s transakcijami, izvedenimi od 1. januarja 2007, ker navedena družba ni bila več zavezana za plačilo DDV za dobavo energije v Romuniji, kar je pomenilo, da je za navedene transakcije v Romuniji prenehala zaračunavati in pobirati DDV, ker je bil od tega datuma k temu zavezan prejemnik storitve.

Zadevna družba je po tej zavrnitvi med drugim vložila zahtevek za vračilo na podlagi Direktive 79/1072<sup>7</sup> in nacionalne določbe, s katero je bila ta direktiva prenesena v romunsko pravo. Ta zahtevek je bil zavrnjen z obrazložitvijo, da se navedena direktiva uporablja za davčne zavezance, ki nimajo identifikacijske številke in se jim v Romuniji ni treba identificirati za namene DDV, medtem ko je bila družba v tej državi v zvezi z davki še naprej zastopana, tako da je bila v Romuniji dejansko identificirana za namene DDV. Ker je bila upravna pritožba, ki jo je družba vložila zoper to odločitev, zavrnjena, je nato vložila tožbo pri Cuerta de Appel Bucuresti (višje sodišče v Bukarešti, Romunija), ki je pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Sodišče je v tej zadevi, ki se nanaša na razlago določb Direktive 79/1072, preučilo, ali je treba določbe navedene direktive razlagati tako, da to, da davčni zavezanec s sedežem v državi članici, ki je dobavljal električno energijo v drugi državi članici, imenuje davčnega zastopnika, ki je identificiran za namene DDV v tej drugi državi, pomeni, da se ta davčni zavezanec v zadnjenavedeni državi ne more sklicevati na to direktivo za vračilo plačanega vstopnega DDV. Romunska vlada je trdila, da je zadevna družba s tem, da je ohranila svojega davčnega zastopnika, ustvarila pravno praznino, s čimer ji je bila odvzeta vsakršna možnost vračila DDV.

Vendar je Sodišče, potem ko je opozorilo, da Direktiva 79/1072 določa kumulativna pogoja za to, da se lahko šteje, da davčni zavezanec nima sedeža na ozemlju države in je torej lahko upravičen do vračila, preučilo drugega od teh pogojev – in sicer pogoj, na podlagi katerega se davčnemu zavezancu prepoveduje dobava blaga, za katero bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno, ali opravljanje storitev, za katere bi se lahko štelo, da so bile opravljene v državi članici vračila (točka 42) – in opozorilo, da je treba, če zaradi zadevnih dobav električne energije ni mogoče uporabiti Direktive 79/1072, odbitek plačanega vstopnega DDV načeloma odobriti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanec ni spoštoval. Načelo davčne nevtralnosti namreč ne dopušča sankcije zavrnitve pravice do vračila ali do odbitka (točka 55). Ta pravica ni izključena zgolj zaradi imenovanja davčnega zastopnika, ki je identificiran za namene DDV, v tej zadnjenavedeni državi (točka 57 in izrek).

### **[Sodba z dne 13. marca 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)**

V tej zadevi je imela zadevna oseba v lasti 60-odstotni delež v civilni družbi nemškega prava, dva druga družbenika pa sta imela v lasti vsak po 20-odstotni delež. Ta družba je 31. decembra 1994 prenehala, pri čemer je vsak družbenik prevzel del strank. Zadevna oseba je 31. decembra 1994 ustanovila novo civilno družbo, v kateri je imela 95-odstotni delež in ki ji je neodplačno prepustila stranke, ki jih je prevzela po prenehanju prejšnje družbe, da bi nova družba poslovala z njimi. Ker je prejšnja družba prenehala obstajati z delitvijo premoženja, ji je davčna uprava leta 2003 izdala odločbo o odmeri prometnega davka za leto 1994 zaradi prenosa strank. Ko je zadevna oseba poravnala dolgovane davke, je izstavila račun za delitev premoženja iz leta 1994, na katerem je bil ločeno prikazan DDV. Pri obračunih DDV za leto 2004 je odštela tudi zneske DDV, ki so ji bili zaračunani zaradi pridobitve strank, in uveljavljala transakcije iz naslova dejavnosti poslovanja nove družbe. Ker je premoženje, ki so ga pomenile te stranke, uporabila nova družba, torej

---

<sup>7</sup> Osmo direktiva Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79).

podjetje, ločeno od podjetja zadevne osebe, je davčna uprava menila, da zadnjenavedena oseba ni upravičena do odbitka vstopnega DDV.

Zadevna oseba je med drugim navedla, da načel, ki jih je Sodišče določilo v sodbi *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*<sup>8</sup>, glede vračila vstopnega davka za transakcije, izvedene za prihodnjo gospodarsko dejavnost, ki jih bo izvedla družba z neomejeno odgovornostjo, katere bodoči družbeniki so plačali vstopni davek, ni bilo mogoče uporabiti v tej zadevi, ker se ta ni nanašala na odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačala družba z neomejeno odgovornostjo, ampak na odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačal ustanovni družbenik. Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) je nato v zvezi s tem Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje.

Sodišče je najprej preučilo določbe Direktive 77/388, v katerih sta z vidika nevtralnosti DDV opredeljena davčni zavezanec in pravica do odbitka, da bi ugotovilo, ali ima zadevna oseba, ne da bi se zadevne stranke štete za premoženje novoustanovljene družbe, pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi s pridobitvijo navedenih strank. V zvezi s tem je navedlo, da njegovih ugotovitev v zadevi *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)*<sup>9</sup> ni mogoče po analogiji uporabiti v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ker se dejansko stanje v teh dveh sporih bistveno razlikuje.

Sodišče je tako opozorilo ne le, da neodplačne prepustitve strank novi družbi ni mogoče šteti za „gospodarsko dejavnost“ v smislu Direktive 77/388, ampak tudi, da ne obstaja neposredna in takojšnja zveza med določeno vstopno transakcijo in izstopno transakcijo, ki daje pravico do odbitka v skladu s členom 17(2)(a) navedene direktive (točke od 32 do 37). V zvezi z načelom davčne nevtralnosti je poudarilo, da se to načelo odraža v ureditvi odbitkov, katere namen je podjetnika v celoti razbremeniti DDV, ki ga dolguje ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV. Ker neodplačna prepustitev strank družbi ni transakcija, ki bi spadala na področje uporabe DDV, se načelo davčne nevtralnosti v takem položaju ne uporablja (točke od 40 do 42).

### **[Sodba z dne 17. julija 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)**

Družba Equoland je junija 2006 v Italijo uvozila pošiljko blaga iz tretje države. V carinski deklaraciji je bilo navedeno, da je to blago za namene DDV namenjeno v davčno skladišče. Upravljavec skladišča je naslednji dan to blago vpisal na seznam uskladiščenega blaga, čeprav blago v skladišče ni bilo vneseno fizično, temveč le navidezno, in sicer z vpisom na omenjeni seznam. Blago je bilo takoj izvzeto iz režima davčnega skladišča in družba Equoland je DDV plačala v okviru obrnjene davčne obveznosti. Ker zadevno blago ni bilo fizično vneseno v skladišče, je italijanska carinska uprava menila, da pogoji za odlog plačila DDV pri uvozu niso

<sup>8</sup> [Sodba z dne 1. marca 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Ta sodba je bila v tem delu prikaza že predstavljena.

<sup>9</sup> [Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Cruza Villalóna v zadevi Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).



izpolnjeni. Zato je menila, da davčni zavezanec ni plačal davka, ki naj bi bil dolgovan ob uvozu, in da je plačilo v okviru obrnjene davčne obveznosti pomenilo prepozno plačilo DDV.

Po vložitvi tožbe je predložitveno sodišče med drugim spraševalo Sodišče, ali Direktiva 77/388 v skladu z načelom nevtralnosti DDV nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere država članica zahteva plačilo DDV pri uvozu, čeprav je bil ta že poravnán v okviru obrnjene davčne obveznosti, in sicer z izdajo računa samemu sebi ter vpisom na seznam nabave in prodaje davčnega zavezanca.

Sodišče je v zvezi s tem opozorilo, da države članice, kadar pri izvajanju pristojnosti iz člena 16(1) Direktive 77/388 sprejmejo ukrepe, kot je na primer obveznost fizičnega vnosa uvoženega blaga v davčno skladišče, v primeru neobstoja ureditve glede sankcij ohranijo pristojnost, da izberejo tiste, ki se jim zdijo ustrezne (točka 32). Država članica ima zato pravico, da z namenom zagotovitve pravilnega pobiranja DDV pri uvozu in preprečevanja davčnih utaj v svoji nacionalni zakonodaji predpiše ustrezne sankcije za nespoštovanje obveznosti fizičnega vnosa uvoženega blaga v davčno skladišče (točka 33).

Vendar je Sodišče v zvezi s pravili za določitev zneska sankcije ugotovilo, da se z zahtevo, da davčni zavezanec ponovno plača tudi DDV pri uvozu, pri čemer se prejšnje plačilo ne upošteva, temu davčnemu zavezancu pravzaprav odvzame pravica do odbitka. To namreč pomeni, da v primeru dvojne obdavčitve ene in iste transakcije z DDV, pri čemer se odbitnost tega davka prizna samo enkrat, nosi preostanek DDV davčni zavezanec (točka 40). Sodišče je v okviru tega opozorilo, da ob upoštevanju pomembnosti pravice do odbitka v skupnem sistemu DDV sankcija v obliki zavrnitve pravice do odbitka ni v skladu z Direktivo 77/388, če ni dokazana davčna utaja ali oškodovanje državnega proračuna (točka 41). Opozorilo je tudi, da postopek obrnjene davčne obveznosti, določen v Direktivi 77/388, sam po sebi omogoča boj proti davčnim utajam in izogibanju plačila davka pri nekaterih vrstah transakcij (točka 42). Če pa ne gre za davčno utajo niti za njen poskus, se za del sankcije, s katerim se zahteva vnovično plačilo že plačanega DDV, pri čemer to drugo plačilo ne daje pravice do odbitka, ne more šteti, da je skladen z načelom nevtralnosti DDV (točka 43).

### **[Sodba z dne 28. julija 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)**

Guardia di Finanza (davčna in finančna policija, Italija) je med davčnim nadzorom leta 2013 ugotovila, da pravni zastopnik italijanske družbe, zavezanke za DDV, ni mogel predložiti knjigovodskih listin. Ta nadzor je pokazal tudi, da je ta družba izdala račune, ni pa predložila s tem povezanega obračuna DDV, s čimer je utajila DDV. V okviru navedenega nadzora je bilo ugotovljeno tudi, da zadevna oseba ni izpolnila obveznosti vknjižbe izdanih računov. Ta oseba je med kazenskim postopkom navedla račune, ki so jih družbi izdala tretja podjetja in ki so bili plačani z obračunanim DDV, niso pa bili vknjiženi v računovodske evidence navedene družbe.

V okviru tega je sodišče, ki je odločalo v zadevnem kazenskem postopku, Sodišče med drugim spraševalo, ali določbe Direktive 2006/112 nasprotujejo nacionalnim predpisom, ki za odbitek DDV tudi s kazenskega vidika izključujejo možnost upoštevanja plačanih računov, ki jih davčni zavezanec ni vknjižil. Predložitveno sodišče je v zvezi s tem opozorilo, da je treba v nacionalni ureditvi za priznanje pravice do odbitka DDV izpolnjevati formalne obveznosti, in sicer zlasti to, da so predloženi zadevni obračuni, ko davčni zavezanec uveljavlja dobropis DDV, in da so

zadevni računi vknjiženi v ustrezno evidenco. Po mnenju tega sodišča davčni zavezanec ni mogel odbiti vstopnega DDV, ki ni bil ustrezno vknjižen, tudi če je bil plačan. Zadevno sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da je v primeru nepredložitve obračuna DDV v italijanskem pravu določeno, da utajeni davek pomeni celotni dolgovani davek, pri čemer v zvezi z DDV ni mogoče upoštevati davka, plačanega dobaviteljem, če niso izpolnjene formalne obveznosti, določene z zakonom.

Sodišče je najprej preučilo, ali Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni ureditvi, ki določa dveletni prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka. S tehtanjem med pravilom iz sodne prakse, v skladu s katerim je pravica do odbitka, določena z Direktivo 2006/112, sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena, in načelom pravne varnosti, ki izključuje pravico do odbitka brez časovnih omejitev, opozorilo, da se prekluzivni rok, posledica poteka katerega je kaznovanje premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, tako, da ta izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdržljiv z ureditvijo, uvedeno z Direktivo 2006/112, 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), ter če po drugi strani v praksi ne onemogoča ali pretirano ne otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti) (točka 34). Sodišče je tudi opozorilo, da je pravica do odbitka temeljnega pomena v sistemu DDV, ki mu zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, da ta pravica načeloma ne sme biti omejena in da se uveljavlja takoj v zvezi z vsemi davki na vstopne transakcije (točka 44).

## II. Nastanek in obseg pravice do odbitka

V zvezi z nastankom in obsegom pravice do odbitka se Sodišče praviloma sklicuje na svojo ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero mora za to, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV in določi obseg take pravice, načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka.<sup>10</sup> Vendar je Sodišče pojasnilo, da se pravica do odbitka davčnemu zavezancu prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, če so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov tega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.<sup>11</sup>

### [Sodba z dne 16. februarja 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Zadevna družba je na podlagi koncesijske pogodbe za prirejanje iger na srečo na stalnem območju Póvoa de Varzim (Portugalska), sklenjene 14. decembra 2001, vodila igralnico. V skladu z navedeno pogodbo je družba opravljala tako dejavnosti na področju iger na srečo, ki so oproščene plačila DDV, kot tudi dejavnosti na področjih gostinstva in animacije, za katere se DDV

<sup>10</sup> Glej zlasti sodbe z dne 8. junija 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, točka 24); z dne 22. februarja 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, točka 26), in z dne 8. februarja 2007, *Investrand*, C-435/05 (EU:C:2007:87, točka 23).

<sup>11</sup> Glej zlasti sodbi z dne 8. junija 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, točka 31), in z dne 26. maja 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, točka 36).



plačuje, ter dejavnosti na upravnem in finančnem področju z delnim odbitkom DDV. Na področjih, za katera se plačuje DDV, se je odbitek plačanega DDV opravil po metodi dejanske uporabe, in sicer v skladu s Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zakonik o davku na dodano vrednost). Zadevna družba je morala portugalski državi v skladu z veljavno ureditvijo in koncesijsko pogodbo plačati začetno protidajatev, pa tudi letno protidajatev, izračunano na podlagi prometa, ustvarjenega na področju iger na srečo. Od te letne protidajatve je lahko odbila del stroškov, ki jih je imela z izpolnjevanjem obveznosti animacije in turistične promocije. Znesek tega odbitka je bil odvisen od zneska nastalih stroškov in od zneska prihodkov od dejavnosti prirejanja iger na srečo. Po tem, ko so davčne službe opravile nadzor, je bila za zadevno družbo izdana dopolnilna odločba o odmeri za leta od 2002 do 2004. Ti popravki so temeljili na izpodbijanju metode, ki se je uporabila za izračun zneska DDV, plačanega na področjih gostinstva in animacije, ki se lahko odbije. Portugalska uprava je menila, da odbitek od letne protidajatve kot nadomestilo za stroške animacije in promocije pomeni subvencijo za poslovanje v smislu zakonika o DDV, za katero se ne plačuje DDV, in da je treba dejavnosti gostinstva in animacije obravnavati kot mešane dejavnosti. Trdila je, da je treba DDV, plačan na teh področjih, odbiti na podlagi odbitnega deleža, ki omogoča, da se upoštevajo tako dejavnosti, ki so oproščene plačila davka, kot tudi obdavčljive dejavnosti.

Zadevna družba je v okviru tožbe, vložene pri Supremo Tribunal Administrativo (vrhovno upravno sodišče, Portugalska), med drugim trdila, da se z zadevno utemeljitvijo izkrivlja področje odbitka DDV, in sicer s kršitvijo Direktive 77/388, kot jo je Sodišče razlagalo v sodbah Komisija/Španija<sup>12</sup> in Komisija/Francija<sup>13</sup>, zato je predložitveno sodišče pri Sodišču vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

Po mnenju Sodišča z navedeno direktivo ni združljiv sistem, ki ga uporablja država članica in v skladu s katerim ta – če mešanim davčnim zavezancem dovoli odbitek na podlagi navedenih določb glede na uporabo vsega blaga in storitev ali njihovega dela – znesek, ki se lahko odbije, za področja, na katerih ti davčni zavezanci izvajajo samo obdavčljive transakcije, izračuna tako, da v imenovalcu ulomka, s katerim se določi odbitni delež, vključi neobdavčljive „subvencije“ (točka 43 in izrek).

Potem ko je Sodišče poudarilo, da Direktiva 77/388 v zvezi z mešanimi davčnimi zavezanci določa, da se pravica do odbitka izračuna na podlagi odbitnega deleža, določenega v skladu s členom 19 te direktive, je vseeno pojasnilo, da so države članice s členom 17(5), tretji pododstavek, navedene direktive pooblaščen, daodobrijo druge metode za določitev pravice do odbitka, navedene v tem pododstavku, zlasti določitev odbitnega deleža za vsako področje dejavnosti ali odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev za določeno dejavnost (točka 38). Pojasnilo je tudi, da se v skladu s členom 11A(1)(a) Direktive 77/388 subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev, obdavčijo enako kot blago in storitve. Glede subvencij, ki niso neposredno povezane s ceno, člen 19(1) iste direktive določa, da jih lahko države članice pri izračunu upoštevne odbitnega deleža vključijo v imenovalcu, če davčni zavezanec hkrati izvaja transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, in transakcije, ki so oproščene plačila davka (točka 39). Ker je bil zadevnemu davčnemu zavezancu dovoljen odbitek po metodi, ki ni metoda odbitnih deležev iz člena 19 Direktive 77/388, in sicer glede na uporabo vsega blaga

<sup>12</sup> [Sodba z dne 6. oktobra 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\).](#)

<sup>13</sup> [Sodba z dne 6. oktobra 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\).](#)

in storitev ali njihovega dela za določeno dejavnost (točka 40), pri čemer pa se za dejavnosti, ki jih opravlja na področjih gostinstva in animacije, plačuje DDV, se pravica do odbitka po metodi dejanske uporabe nanaša na vse davke na vstopne transakcije (točka 41). Ker je bil davčnemu zavezancu dovoljen odbitek po metodi dejanske uporabe, se določbe člena 19 Direktive 77/388 niso uporabljale in niso mogle omejevati pravice do odbitka na navedenih področjih, kakor izhaja iz te direktive (točka 42).

Nazadnje, glede narave „neposredne in takojšnje povezave“, ki mora obstajati med vstopno in izstopno transakcijo, je Sodišče že ugotovilo, da ni realno poskušati določiti natančno pravilo v zvezi s tem. Glede na različnost gospodarskih transakcij naj ne bi bilo mogoče dati natančnega odgovora na to, kako v vseh primerih opredeliti razmerje, ki mora obstajati med vstopnimi in izstopnimi transakcijami, da je vstopni DDV mogoče odbiti.

**[Sodba z dne 22. marca 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)**

Kot je navedeno v delu I tega prikaza, naslovljenem „Načelo nevtralnosti“, se ta zadeva nanaša na zavrnitev možnosti uveljavljanja pravice do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo stanovanja (točka 2).

V zvezi s tem je Sodišče odločilo, da davčni zavezanec deluje kot tak, kadar deluje za namene svoje gospodarske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 (točka 40). V takem primeru se lahko DDV za blago, ki je v celoti vključeno v poslovna sredstva podjetja, v celoti in takoj odbije, tudi če se to blago ne bo takoj uporabilo za namene gospodarske dejavnosti (točka 45). Pridobljena pravica do odbitka se ohrani, če ne gre za goljufijo ali zlorabo. Če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki so neodvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka, se ta pravica ohrani, saj v tem primeru ni tveganja za goljufijo ali zlorabo, s katerim bi bilo mogoče upravičiti poznejše vračilo odbitih zneskov (točka 47).

Tako je Sodišče razsodilo, da ima davčni zavezanec, ki je kot tak pridobil investicijsko blago in ga vključil v poslovna sredstva podjetja, pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo tega blaga v davčnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, tudi če se to blago ne uporabi takoj za poslovne namene (točka 52).

**[Sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid \(C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)**

V prvi združeni zadevi je dobavitelj v okviru pogodbe, sklenjene med madžarskima družbama za dobavo neobdelanih akacijevih debel, izstavil 16 računov na ime kupca. Šestim računom so bile priložene prevozne listine. Dobavitelj, ki je vseh 16 računov navedel v davčni napovedi, je trdil, da so bile dobave izvedene. S tem povezani DDV je plačal dobavitelj, kupec pa je za ustrezne zneske uveljavljal odbitek. Vendar je davčna uprava v okviru preverjanja nakupov in dobav, ki jih je opravil dobavitelj, ugotovila, da ta ni imel zalog in da količina, kupljena v letu, na katero se nanaša ta zadeva, ni zadostovala za izvedbo dobav, za katere so bili kupcu izstavljeni računi. Davčna uprava je zato z odločbo ugotovila obstoj davčnega dolga kupca in mu naložila globo skupaj z zamudnimi obrestmi, pri čemer je menila, da kupec ni bil upravičen do odbitka vstopnega DDV, ker računov ni bilo mogoče šteti za verodostojne.

Pritožbo kupca zoper navedeno odločbo je davčna uprava zavrnila med drugim z obrazložitvijo, da dobavitelj ni predložil nobenih dokazil o ustreznih transakcijah in da kupec ni ravnal s potrebno skrbnostjo v smislu člena 44(5) az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (zakon št. LXXIV iz leta 1992 o davku na dodano vrednost) (Magyar Közlöny 1992/128), ker ni preveril statusa davčnega zavezanca in blaga dobavitelja.

Baranya Megyei Birosag (okrajno sodišče v Baranyi, Madžarska), pri katerem je kupec vložil tožbo za odpis davčnega dolga, globe in zamudnih obresti, je želelo izvedeti, ali člen 167, člen 168(a), člen 178(a), člen 220, točka 1, in člen 226 Direktive 2006/112 nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico, da od zneska DDV odbije znesek davka, ki ga dolguje ali ga je plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker je izdajatelj računa za te storitve ali kateri od njegovih ponudnikov ravnal nezakonito, ne da bi ta organ dokazal, da je zadevni davčni zavezanec vedel za navedeno nezakonito ravnanje ali da je k njemu sam prispeval.

Sodišče je najprej opozorilo, da je pravica do odbitka, določena z Direktivo, sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne more biti omejena. Vprašanje, ali je bil DDV, dolgovan za predhodne ali naknadne transakcije, ki se nanašajo na zadevno blago in storitve, nakazan javni blagajni, ne vpliva na pravico davčnega zavezanca do odbitka vstopnega DDV (sporočilo za javnost). Vendar lahko države članice pravico do odbitka zavrnejo, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba. Tako je zlasti, če je davčni zavezanec – ki so mu bili blago ali storitve, ki so podlaga za utemeljitev pravice do odbitka, dobavljeni – vedel ali bi moral vedeti, da je bila ta transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec. Sodišče ugotavlja, da mora davčni organ dokazati, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za obstoj take goljufije (sporočilo za javnost).

V drugi združeni zadevi se je fizična oseba s podjemno pogodbo zavezala, da bo opravila različna gradbena dela, in sicer zlasti s podizvajalci (točka 24). Po izvršitvi pogodbe je bilo na podlagi davčnega nadzora ugotovljeno, da niti navedena fizična oseba niti njen podizvajalec niti podizvajalec tega podizvajalca niso imeli ne delavcev ne materiala, potrebnih za izvedbo zaračunanih del. Davčna uprava je zato ugotovila, da računi, ki jih je izdala fizična oseba, niso odražali dejanskega gospodarskega posla in so bili torej fiktivni. Poleg tega naj zadevna oseba ne bi ravnala s potrebno skrbnostjo v skladu z zakonodajo, ki se je uporabljala v tej zadevi. Davčna uprava je v teh okoliščinah zavrnila odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačala fizična oseba, ker naj bi bilo treba zadevne transakcije šteti za sumljive (točka 27), saj z računi ni bilo mogoče verodostojno potrditi na njih navedenega gospodarskega posla, tako da je tej osebi pripisala davčni dolg v zvezi z DDV, skupaj z naložitvijo globe in zamudnih obresti (točka 29).

Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (okrajno sodišče v Jász-Nagykun-Szolnoku, Madžarska), pri katerem je fizična oseba vložila tožbo za odpravo navedene odločbe, je želelo izvedeti, ali člen 167, člen 168(a) in člen 273 Direktive 2006/112 nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico, da od zneska DDV odbije znesek davka, ki ga dolguje ali ga je plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker se davčni zavezanec ni prepričal, da ima izdajatelj računov za blago, za katero se je uveljavljala pravica do odbitka, status davčnega zavezanca in da je ravnal zakonito (sporočilo za javnost) (točka 51 sodbe).

Sodišče je odločilo o obveznosti davčnega zavezanca, da se prepriča o zakonitosti ravnanja svojega poslovnega partnerja. Rzsodilo je, da bi se moral preudaren trgovec, kadar obstajajo

indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, ob upoštevanju okoliščin primera pozanimati o drugem trgovcu, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti. Vendar davčni organ ne more na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, zahtevati, naj preveri, da trgovec v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti in goljufije (sporočilo za javnost).

Davčni organi morajo namreč pri davčnih zavezancih opraviti potreben nadzor, da bi odkrili nepravilnosti in utajo DDV, ter davčnemu zavezancu, ki jih je storil, naložiti sankcije. Ti organi zato ne morejo svojih nalog nadzora prenesti na davčne zavezance in jim zaradi neizvedbe teh nalog zavrniti uveljavljanje pravice do dobitka (sporočilo za javnost).

Sodišče je v teh okoliščinah razsodilo, da Direktiva 2006/112 nasprotuje praksi madžarskega davčnega organa, ki davčnemu zavezancu zavrne odbitek plačanega DDV zaradi nepravilnosti, ki jih je storil izdajatelj računa, na podlagi katerega se zahteva odbitek, pri čemer nima dokazov, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti za goljufijo v dobavni verigi. Prav tako navedena direktiva nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero davčni organ zavrne pravico do odbitka, ker se davčni zavezanec, ki ni imel indicev, na podlagi katerih bi lahko posumil na nepravilnosti ali goljufijo, ni prepričal, ali je njegov poslovni partner spoštoval svoje zakonske obveznosti, zlasti na področju DDV, oziroma ker davčni zavezanec poleg računa nima drugih dokumentov, ki bi dokazovali zakonitost ravnanja njegovega poslovnega partnerja (sporočilo za javnost).

**[Sodba z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)**

V tej zadevi je holdinška družba portugalskega prava opravljala tehnične storitve upravljanja in vodenja za družbe, v katerih je imela del kapitala. V okviru teh transakcij je ta družba pridobila nekatere svetovalne storitve, za katere velja ureditev DDV in ki jih je svojim hčerinskim družbam zaračunala po enakih cenah, kot jih je pridobila, povečanih za DDV. V enem od davčnih let je holdinška družba odbila celotni vstopni DDV od vnaprej zaračunanega DDV, ker je menila, da obdavčene transakcije objektivno spadajo v okvir uporabe ustreznih pridobljenih storitev.

Holdinški družbi je bila vročena odločba o odmeri davka, v kateri je davčna uprava določila delež vstopnega DDV, saj je na podlagi nadzora ugotovila, da navedena družba ne bi smela odbiti celotnega vstopnega DDV, ki je bil obračunan za pridobljene storitve, ampak bi morala uporabiti metodo odbitka po odbitnih deležih. Družba je zoper navedeno odločbo vložila pritožbo pri prvostopenjskem sodišču Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (upravno in davčno sodišče v Lizboni, Portugalska), ki je pritožbo zavrnilo.

Predložitveno sodišče, Tribunal Central Administrativo Sul (osrednje upravno sodišče za jug, Portugalska), pri katerem je bila vložena tožba za odpravo prvostopenjske odločbe, je v okviru tega Sodišče spraševalo, ali je treba člen 17(2) in (5) Direktive 77/388 razlagati tako, da je holdinška družba, ki dopolnilno k svoji glavni dejavnosti imetništva vsega ali dela kapitala v hčerinskih družbah pridobiva blago in storitve, ki jih potem zaračunava navedenim družbam, upravičena do odbitka zneska plačanega vstopnega DDV na podlagi člena 17(2) navedene direktive, ali pa ji lahko davčna uprava v skladu s členom 17(5) iste direktive dovoli izključno odbitek deleža zneska DDV, ki se pripiše obdavčenim transakcijam.

Sodišče je najprej spomnilo, da v skladu z ustaljeno sodno prakso holdinška družba, katere edini namen je pridobivanje deležev v drugih podjetjih, ne da bi neposredno ali posredno sodelovala pri upravljanju teh podjetij, brez poseganja v pravice, ki jih ima navedeni holding kot delničar ali družbenik, ni davčni zavezanec in nima pravice do odbitka. Sodelovanje holdinga pri upravljanju družb, v katerih je pridobil deleže, pomeni gospodarsko dejavnost v smislu Direktive 77/388, če vključuje opravljanje transakcij, ki so predmet DDV (točka 34).

Dalje, Sodišče je v skladu z ustaljeno sodno prakso poudarilo, da je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne more biti omejena. Uveljavlja se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (točka 35). Vendar se za to pravico do odbitka zahteva obstoj neposredne in takojšnje povezave med opravljenimi vstopnimi transakcijami in izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka (točka 36), če so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja (točka 37).

Sodišče je v zvezi s tem opredelilo tri primere, in sicer, prvič, ko je treba za vstopne storitve šteti, da imajo v celoti neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi gospodarskimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, drugič, ko se navedene storitve uporabljajo za opravljanje tako transakcij, ki dajejo pravico do odbitka, kot tudi gospodarskih transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka, in tretjič, ko se storitve uporabljajo tako za gospodarske transakcije kot tudi za negospodarske transakcije. V prvem primeru ima zadevni davčni zavezanec pravico odbiti celotni vstopni DDV, obračunan na pridobitev vstopnih storitev. Ta pravica do odbitka ne more biti omejena samo zato, ker se na podlagi nacionalne ureditve obdavčene transakcije zaradi poslovne dejavnosti teh družb ali njihove splošne dejavnosti štejejo za dopolnilne glede na njihovo glavno dejavnost. V drugem primeru je odbitek dovoljen samo za del DDV, sorazmeren z zneskom, ki je pripisan prvim transakcijam, države članice pa lahko določijo eno od metod za ugotovitev pravice do odbitka. V tretjem primeru se Direktiva 77/388 ne uporablja, metode odbitka in razdelitve pa določijo države članice, ki morajo pri izvajanju te diskrecijske pravice upoštevati cilj in sistematiko Direktive 77/388. V okviru tega morajo tudi predvideti način izračunavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti (točke od 45 do 47). Nazadnje, Sodišče je razsodilo, da je treba obseg pravice holdinške družbe do odbitka vstopnega DDV določiti glede na primer ali primere, ki veljajo za dejavnost zadevne holdinške družbe.

**[Sodba z dne 21. februarja 2013, Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)**

Zoper samostojnega podjetnika in večinskega lastnika družbe z omejeno odgovornostjo nemškega prava, katere dejavnost je bila opravljanje odplačnih gradbenih storitev, ki so bile predmet DDV, je bil sprožen kazenski postopek, v katerem je sodeloval kot poslovodja in največji lastnik družbe. Samostojni podjetnik in družba sta bila povezana s sporazumom o davčni integraciji. Zato sta bila obravnavana kot en sam davčni zavezanec. Samostojni podjetnik je kot tako imenovani „nosilec integracije“ prevzel davčne obveznosti skupine podjetij, sestavljene iz njegovega samostojnega podjetja in družbe. Pristojno tožilstvo je zaradi sumov korupcije v okviru izvajanja del na podlagi javnega naročila, dodeljenega družbi, proti samostojnemu podjetniku začelo kazenski preiskovalni postopek, med katerim ga je zastopal odvetnik. V skladu s pogodbo o plačilu honorarja navedenemu odvetniku je ta zastopal samostojnega podjetnika kot obdolženca in tudi družbo. Računi za odvetniške nagrade so bili naslovljeni na družbo..

Samostojni podjetnik je – kot nosilec integracije za družbo – v spornem davčnem letu od zneskov računov obeh odvetnikov odbil DDV, naveden na teh računih.

Ker je Finanzamt Köln-Nord (davčna uprava Köln sever, Nemčija) menila, da zadevnega DDV ni mogoče odbiti, je samostojnemu podjetniku izdala odločbo o odmeri DDV. Samostojni podjetnik je, potem ko je Finanzamt Köln-Nord (davčna uprava Köln sever) zavrnila njegovo pritožbo, odločbo o odmeri DDV izpodbijal pri pristojnem sodišču na prvi stopnji, Finanzgericht Köln (finančno sodišče v Kölnu, Nemčija), ki je njegovi tožbi ugodilo.

Predložitveno sodišče Bundesfinanzhof (zvezno sodišče, Nemčija), pri katerem je Finanzamt Köln-Nord (davčna uprava Köln sever) vložila zahtevo za revizijo, je v dvomih glede ugotovitve obstoja neposredne povezave med vstopnimi in izstopnimi transakcijami, ki se s sodno prakso Sodišča zahteva za uveljavljanje pravice do odbitka, in zato sprašuje, ali je po eni strani obstoj navedene povezave v smislu člena 17(2)(a) odvisen od objektivne vsebine pridobljene storitve ali od vzroka za njeno pridobitev in ali je po drugi strani, če je odločilen vzrok pridobitve storitve, davčni zavezanec, ki naroči storitev skupaj z zaposlenim, upravičen do odbitka celotnega ali samo sorazmernega vstopnega davka.

Sodišče je s sklicevanjem na predhodno sodno prakso v zvezi z zahtevo po obstoju neposredne in takojšnje povezave med drugim ugotovilo, da uporaba navedenega merila pomeni, da je treba upoštevati vse okoliščine zadevnih transakcij in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca (točka 22). Obveznost upoštevati le objektivno vsebino zadevne transakcije je namreč najbolj združljiva s ciljem, ki ga uresničuje skupni sistem DDV, in sicer zagotoviti pravno varnost in olajšati ukrepe, povezane z uporabo DDV (točka 23). Pri ugotavljanju, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med blagom ali opravljenimi storitvami in obdavčljivo izstopno transakcijo ali, izjemoma, obdavčljivo vstopno transakcijo, je treba uporabiti tudi merilo njihove objektivne vsebine (točka 24). Sodišče je pojasnilo, da okoliščina, da je treba obstoj neposredne in takojšnje povezave med opravljanjem storitev in celotno obdavčljivo gospodarsko dejavnostjo ugotavljati glede na objektivno vsebino teh opravljenih storitev, ne izključuje tega, da je mogoče upoštevati tudi izključni vzrok zadevne transakcije, pri čemer je treba ta vzrok šteti za merilo za ugotavljanje objektivne vsebine. Ker je ugotovljeno, da transakcija ni bila izvedena za potrebe obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca, ni mogoče ugotoviti, da ima ta transakcija neposredno in takojšnjo povezavo s to dejavnostjo v smislu sodbe prakse Sodišča, čeprav bi bila ta transakcija glede na svojo objektivno vsebino obdavčljiva z DDV (točka 29).

Sodišče je v tej zadevi razsodilo, da glede na objektivno vsebino stroškov odvetniških storitev ni mogoče šteti, da so ti nastali za potrebe celotne obdavčljive dejavnosti družbe, ker je bil namen opravljanja odvetniških storitev, kot je razvidno iz informacij predložitvenega sodišča, da se neposredno in takoj zaščitijo zasebni interesi obdolženca, proti kateremu je bil začel kazenski postopek zaradi kaznivih dejanj, ki so posledica njegovega ravnanja, in da je bil ta kazenski postopek začel zgolj zoper njega osebno, in ne zoper družbo, čeprav bi bilo pravno mogoče kazenski postopek začeti zoper to družbo (točka 30).

Sodišče je dodalo, da to, da civilno nacionalno pravo določa, da mora podjetje, kakršno je to v sporu v glavni stvari, nositi stroške, povezane z obrambo interesov članov njegovih organov v kazenskih postopkih, ni upoštevno za razlago uporabe določb o skupnem sistemu DDV. Glede na objektivno ureditev DDV, ki jo določa, je upoštevno le objektivno razmerje med opravljenimi



storitvami in obdavčljivo gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (točka 32). V tej zadevi opravljanje odvetniških storitev, namen katerih je preprečiti kazensko obsodbo fizičnih oseb, ki so poslovodje podjetja, ki je davčni zavezanec, temu podjetju ne daje pravice, da DDV na te storitve odbije kot vstopni davek (točka 33).

**Sodba z dne 18. julija 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)**

V tej zadevi je davčni zavezanec v skladu s predpisi nacionalnega pokojninskega prava ustanovil pokojninski sklad, ki je bil pravno in davčno ločen subjekt, da bi svojim zaposlenim in nekdanjim zaposlenim zagotovil pokojninske pravice. Hčerinska družba davčnega zavezanca je z izvajalci storitev sklenila pogodbe o upravljanju pokojnin in o upravljanju premoženja pokojninskega sklada, katerih stroške je plačevala navedena hčerinska družba in niso bili preneseni na pokojninski sklad. Davčni zavezanec je znesek DDV za te stroške, obračunane za določeno obdobje, odbil kot vstopni davek.

Davčnemu zavezancu je bila nato za isto obdobje izdana odločba o odmeri DDV. Potem ko ta ni uspel s pritožbo pri Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (inšpektor davčne službe za sever, urad v Groningenu, Nizozemska), je zoper odločbo navedenega inšpektorja vložil tožbo pri Rechtbank Leeuwarden (sodišče v Leeuwardenu, Nizozemska), ki je to tožbo zavrnilo.

Predložitveno sodišče, Gerechtshof te Leeuwarden (pritožbeno sodišče v Leeuwardenu, Nizozemska), pri katerem je bila vložena pritožba zoper odločbo na prvi stopnji, je želelo izvedeti, ali sme davčni zavezanec, ki je ustanovil samostojen pokojninski sklad, v skladu s členom 17 Direktive 77/388 odbiti davek, ki ga je plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene za zagotovitev delovanja in upravljanja navedenega sklada.

Sodišče je najprej opozorilo na pogoje za priznanje pravice do odbitka vstopnega DDV v korist davčnega zavezanca, kot so določeni v njegovi sodni praksi, in glede ugotovitve obstoja neposredne in takojšnje povezave razsodilo, da obstoj take povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (točka 23).

Sodišče je pri preverjanju, ali obstoj navedene povezave izhaja iz vseh okoliščin zadevnih transakcij v postopku v glavni stvari – čeprav je sklad, ki ga je ustanovil davčni zavezanec, pravno ločen subjekt – najprej ugotovilo, da je davčni zavezanec pridobil zadevne storitve za zagotovitev upravljanja pokojnin svojih zaposlenih in upravljanja premoženja pokojninskega sklada, ki je bil ustanovljen za zagotovitev zadevnih pokojnin. Davčni zavezanec je z ustanovitvijo sklada izpolnil zakonsko obveznost, ki jo je imel kot delodajalec, in če so stroški storitev, ki jih je pridobil v okviru tega, spadali med njegove splošne stroške, so bili kot taki sestavni del cene produktov davčnega zavezanca (točka 25).

Sodišče je na podlagi tega nato sklepalo, da so obdavčljive dejavnosti davčnega zavezanca izključen razlog za pridobitev storitve ter da obstaja neposredna in takojšnja povezava (točka 26). Sodišče je v okviru tega pojasnilo, da če davčni zavezanec ne bi imel pravice do odbitka za vstopni davek, zaradi zakonodajne izbire, da se za varstvo upokojenih delavcev pravno ločita

delodajalec in pokojninski sklad, ne bi bil prikrajšan le za davčno ugodnost, ki izhaja iz ureditve odbitkov, ampak bi bila, kot je še pojasnilo, ogrožena tudi nevtralnost DDV.

Sodišče je zato odločilo, da je davčni zavezanec, ki je ustanovil pokojninski sklad kot pravno in davčno ločen subjekt, da bi zagotovil pokojninske pravice svojim zaposlenim in nekdanjim zaposlenim, upravičen do odbitka DDV, ki ga je plačal za storitve v zvezi z upravljanjem in delovanjem tega sklada, če obstoj neposredne in takojšnje povezave izhaja iz vseh okoliščin zadevnih transakcij (izrek).

**Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)**

Davčna zavezanca sta sklenila okvirno pogodbo za izvedbo del za izgradnjo in montažo hleva za vzrejo prašičev ter modernizacije prašičje farme. Ponudnik zadevnih storitev je v okviru te pogodbe izdal več računov za plačilo predujmov po sistemu obrnjene davčne obveznosti. Nato je izdal račun na podlagi običajnih pravil v zvezi z DDV, ki je zajemal skupno vrednost opravljenih del in je vključeval DDV. Prejemnik storitev je ponudniku plačal navedeni DDV. Ponudnik je nato šel v stečaj in davčni upravi ni mogel nakazati DDV.

Davčna uprava je z odločbo ugodila zahtevi prejemnika storitve za vračilo DDV v zvezi z zadnjim računom. Romunska davčna uprava je v okviru tega na podlagi drugega davčnega nadzora ugotovila, da niso bili spoštovani ukrepi za poenostavitev, ki se nanašajo na sistem obrnjene davčne obveznosti. Prejemniku je bila zato izdana odločba o odmeri DDV, skupaj s pripadki zaradi zamude in odločbo o vračilu zneska DDV v zvezi z navedenim računom. Potem ko je Tribunalul Bihor (okrožno sodišče v Bihorju, Romunija) kot neutemeljeno zavrnilo tožbo za odpravo odločbe o vračilu in odločbe o odmeri DDV, potem ko je bila kot neutemeljena zavrnjena pritožba za odpravo sodbe Tribunalul Bihor (okrožno sodišče v Bihorju) in potem ko je bila kot nedopustna zavržena zahteva za revizijo, je prejemnik storitev pri Curtea de Appel Oradea (pritožbeno sodišče v Oradei, Romunija) vložil pritožbo zoper zadnjenavedeno sodbo.

Predložitveno sodišče, Curtea de Appel Oradea (pritožbeno sodišče v Oradei), želi izvedeti, ali Direktiva 2006/112 in načelo davčne nevtralnosti pri transakciji, za katero velja sistem obrnjene davčne obveznosti, nasprotujeta temu, da je prejemniku storitev odvzeta pravica do odbitka DDV, ki ga je neutemeljeno plačal ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi ko te napake ni mogoče popraviti zaradi stečaja navedenega ponudnika storitev.

Sodišče je opozorilo, da davčnemu zavezancu, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo DDV od teh storitev, za uveljavljanje pravice do odbitka ni treba imeti računa, izdanega v skladu s formalnimi pogoji iz Direktive 2006/112, pač pa mora, ko se odloči za možnost iz člena 178(f) Direktive 2006/112, zgolj izpolniti formalnosti, ki jih je določila zadevna država članica (točka 33). Obseg formalnosti, ki jih je določila zadevna država članica in jih morajo spoštovati davčni zavezanci, da bi lahko uveljavljali pravico do odbitka DDV, ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za nadzor nad pravilno uporabo postopka obrnjene davčne obveznosti in zagotovitev pobiranja DDV (točka 34).

Sodišče je v tej zadevi ugotovilo, da na zadevnem računu v nasprotju z zahtevami zadevne nacionalne zakonodaje ni bilo navedeno „obrnjena davčna obveznost“ in da prejemnik storitev ni sprejel potrebnih ukrepov v skladu z navedeno zakonodajo, da bi odpravil to pomanjkljivost.

Poleg tega je zadevni prejemnik DDV, ki je bil nepravilno naveden na navedenem računu, neutemeljeno izplačal ponudniku, medtem ko bi moral DDV po tem sistemu kot prejemnik storitev plačati davčnim organom v skladu z Direktivo 2006/112. Tako poleg tega, da sporni račun ni ustrezal formalnim zahtevam iz nacionalne zakonodaje, ni bil spoštovan vsebinski pogoj sistema obrnjene davčne obveznosti (točka 37).

Po mnenju Sodišča je tak položaj za zadevno državo članico povzročil tveganje izgub davčnih prihodkov (točka 38). Ker poleg tega DDV, ki ga je prejemnik plačal ponudniku, ni bil dolgovan in pri tem plačilu ni bila spoštovana vsebinska zahteva sistema obrnjene davčne obveznosti, se prejemnik ni mogel sklicevati na pravico do odbitka tega DDV (točka 40). Tako je Sodišče razsodilo, da odvzem pravice do odbitka v tej zadevi ni bil v nasprotju s pravom Unije (točka 1 izreka).

**[Sodba z dne 27. junija 2018, SGI in Valériane \(C-459/17 in C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)**

V teh zadevah je bila dejavnost francoskih družb s sedežem na Réunionu (Francija) izvajanje naložb, ki so bile v skladu z nacionalno določbo upravičene do znižanja davka. Francoska davčna uprava je podvomila o pravici teh dveh davčnih zavezancev do odbitka DDV, ki je bil naveden na različnih računih za nabavo investicijskega blaga, med drugim zato, ker ti računi niso ustrezali nobeni dejanski dobavi. Družbama so bile za različna določena obdobja izdane odločbe o naknadni odmeri DDV.

Potem ko je cour administrative d'appel de Bordeaux (višje upravno sodišče v Bordeauxu, Francija) potrdilo sodbo sodišča na prvi stopnji, pri katerem je bila vložena pritožba zoper odločbe o naknadni odmeri DDV, sta družbi pri conseil d'État (državni svet, Francija) vložili kasacijsko pritožbo.

Predložitveno sodišče, conseil d'État, želi izvedeti, ali je treba člen 17 Direktive 77/388 razlagati tako, da za to, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, zavrne pravica do odbitka DDV, navedenega na tem računu, zadostuje, da uprava dokaže, da transakcije, za katere je bil ta račun izdan, dejansko niso bile izvedene, ali pa mora ta uprava dokazati tudi, da ta davčni zavezanec ni dobroveren.

Sodišče je najprej ugotovilo, da pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, in da se to zgodi, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene (točka 34). Pravica do odbitka je torej povezana z dejansko dobavo blaga ali opravljenimi storitvami (točka 35). Pri tem uveljavljanje pravice do odbitka ne zajema davka, ki je dolgovan izključno zato, ker je naveden na računu (točka 37). Dobra ali slaba vera davčnega zavezanca, ki zahteva odbitek DDV, ne vpliva na vprašanje, ali je dobava izvedena v smislu Direktive 77/388. Pojem „dobava blaga“ je namreč objektivni in ga je treba razlagati neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij, pri čemer davčni upravi ni treba izvesti preiskave, da bi ugotovila namen davčnega zavezanca, ali upoštevati namena trgovca, ki ni ta davčni zavezanec in je del iste dobavne verige (točka 38).

Tako je Sodišče razsodilo, da za to, da se davčnemu zavezancu, ki je naslovnik računa, zavrne pravica do odbitka DDV, navedenega na tem računu, zadostuje, da uprava dokaže, da transakcije, za katere je bil ta račun izdan, dejansko niso bile izvedene (izrek sodbe).

**Sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537)**

Holdinška družba, katere dejavnost je bilo upravljanje deležev v več odvisnih družbah skupine, ki jim je dajala v najem nepremičnino, je v okviru prestrukturiranja izvedla prodaje in nakupe vrednostnih papirjev. DDV, ki je bil obračunan za izdatke v zvezi s tem prestrukturiranjem, je bil v celoti odbit. Davčna uprava je ta odbitek izpodbijala, ker so izdatki, za katere je družba zahtevala odbitek DDV, nastali zaradi kapitalskih transakcij, ki niso spadale na področje uporabe pravice do odbitka. Družbi je bila zato izdana odločba o naknadni odmeri DDV, ki jo je ta neuspešno izpodbijala pred prvostopenjskim in višjim sodiščem.

Predložitveno sodišče, conseil d'État (državni svet, Francija), pri katerem je bila vložena pritožba, želi izvedeti, ali to, da holdinška družba svoji odvisni družbi v najem daje nepremičnino, pomeni poseg v njeno upravljanje, ki ga je treba šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Direktive 77/388, ki daje pravico do odbitka DDV na izdatke, ki jih je ta holdinška družba imela zaradi pridobitve deležev v tej odvisni družbi, in – v primeru pritrdilnega odgovora – pod katerimi pogoji.

Sodišče je najprej opozorilo, da kar zadeva pravico holdinške družbe do odbitka, kadar poleg udeležbe obstaja še neposredno ali posredno poseganje v upravljanje družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, to pomeni gospodarsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, če vključuje opravljanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 te direktive (točki 29 in 30). Opozorilo je tudi, da primeri dejavnosti, ki odražajo poseganje holdinške družbe v upravljanje njenih odvisnih družb in ki so navedeni v njegovi sodni praksi, niso izčrpno naštetih (točka 31).

Potem ko je Sodišče ugotovilo, da so se edine storitve, ki jih je holdinška družba v tej zadevi opravila za odvisne družbe, za katere so ji nastali izdatki zaradi pridobitve njihovih vrednostnih papirjev, nanašale na dajanje v najem nepremičnine, ki jo je operativna odvisna družba uporabljala kot nov proizvodni obrat, in opozorilo na manevrski prostor, ki ga imajo države članice pri obdavčitvi transakcij lizinga in dajanja v najem (točka 33), je razsodilo, da je to, da holdinška družba svoji odvisni družbi daje v najem nepremičnino, poseg v upravljanje te odvisne družbe, ki ga je treba šteti za gospodarsko dejavnost, ki daje pravico do odbitka DDV na izdatke, ki jih je ta družba imela zaradi pridobitve vrednostnih papirjev te odvisne družbe, če je to opravljanje storitev trajno, če je opravljeno za plačilo in če je obdavčeno, kar pomeni, da ta najem ni oproščen in da obstaja neposredna zveza med storitvijo, ki jo je opravil izvajalec, in protivrednostjo, ki jo je dobil od prejemnika (točka 35).

Natančneje, kar zadeva obseg pravice do odbitka, je Sodišče opozorilo, da je treba za izdatke v zvezi s pridobitvijo deležev v odvisnih družbah holdinške družbe, ki jih ima ta holdinška družba, ki sodeluje pri upravljanju teh odvisnih družb in ki iz tega naslova opravlja gospodarsko dejavnost, šteti, da so del njenih splošnih stroškov in da je treba DDV, plačan od teh stroškov, načeloma v celoti odbiti (točka 36). Vendar ta neomejena pravica ne velja za stroške, ki jih ima v zvezi s pridobitvijo deležev v odvisnih družbah holdinška družba, ki sodeluje pri upravljanju le nekaterih izmed teh odvisnih družb in ki v zvezi z drugimi, nasprotno, ne opravlja gospodarske dejavnosti. V tem primeru je treba šteti, da so ti stroški le delno njeni splošni stroški, tako da je DDV, obračunan od teh stroškov, odbiten le za delež teh stroškov, ki so neločljivo povezani z gospodarsko dejavnostjo, v skladu z merili razdelitve, kot jih države članice opredelijo po metodi,

ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, pripisanih gospodarski in negospodarski dejavnosti (točka 37).

**[Sodba z dne 17. oktobra 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)**

V tej zadevi je prva družba objavila ponudbo za prevzem, ki se je nanašala na vse delnice druge letalske družbe, pri čemer so ji nastali izdatki v zvezi s storitvami svetovanja in drugimi storitvami, povezanimi z načrtovanim prevzemom. Ker pa te transakcije ni bilo mogoče izvršiti v celoti, tako da je prva družba lahko pridobila le del kapitala druge družbe (točka 8), je prva družba zahtevala odbitek vstopnega DDV v zvezi s temi izdatki, pri čemer je zatrnila, da je nameravala po prevzemu nadzora nad ciljno družbo poseči v njeno upravljanje, tako da bi ji zagotavljala storitve upravljanja, ki so obdavčene z DDV. Ker je pristojna davčna uprava zadevni odbitek DDV zavrnila, družba, ki ga je zahtevala, pa je zoper to zavrnitev vložila tožbo, je predložitveno sodišče, ki je odločalo o zadevi, Sodišču predložilo vprašanje, ali Direktiva 77/388 dovoljuje odbitek, če je namen pridobiti vse delnice neke družbe zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti, v okviru katere se zadnjenavedeni družbi zagotavljajo storitve upravljanja, ki so obdavčene z DDV.

Sodišče, ki je najprej preučilo pogoje za pridobitev statusa davčnega zavezanca, se je sklicevalo zlasti na ugotovitve v zadevi Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt (C-108/14 in C-109/14)<sup>14</sup>, pri čemer je poudarilo, da se za pravico do odbitka DDV zahteva obstoj neposrednega ali posrednega poseganja v upravljanje družbe, v kateri je bil delež pridobljen (točki 16 in 17). Dalje, opozorilo je, da je treba tudi pripravljalne dejavnosti šteti za gospodarske dejavnosti, tako da je treba za davčnega zavezanca šteti vsakogar, ki z objektivnimi elementi izkaže namen za začetek neodvisnega opravljanja gospodarske dejavnosti in ki izvede prve naložbene izdatke za to (točka 18). Sodišče je na podlagi tega ugotovilo, da je treba družbo, ki izvede pripravljalne dejavnosti, ki spadajo v okvir načrta pridobitve delnic druge družbe za izvajanje gospodarske dejavnosti, ki zajema poseg v upravljanje zadnjenavedene družbe s tem, da se zanjo opravljajo storitve upravljanja, ki so obdavčene z DDV, šteti za davčnega zavezanca v smislu Direktive 77/388.

Sodišče je dodalo, da je v skladu s sodbo INZO<sup>15</sup> pravica do odbitka, ko enkrat nastane, pridobljena, tudi če načrtovana gospodarska dejavnost pozneje ni izvedena in zato ne vodi do obdavčenih transakcij. V skladu s sodbama Midland Bank<sup>16</sup> in Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)<sup>17</sup> tako velja tudi, če davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki so neodvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka (točka 25).

Poleg tega je mogoče plačani DDV v celoti odbiti le, če nastali izdatki načeloma izvirajo izključno iz načrtovane gospodarske dejavnosti, torej storitev upravljanja, obdavčenih z DDV, ki se opravljajo za ciljno družbo. Če bi se ti izdatki delno nanašali tudi na oproščeno ali negospodarsko dejavnost, bi bilo DDV v zvezi s temi izdatki mogoče odbiti le delno (točka 30).

<sup>14</sup> V tej zadevi je bila izdana sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496).

<sup>15</sup> [Sodba z dne 29. februarja 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

<sup>16</sup> [Sodba z dne 8. junija 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

<sup>17</sup> [Sodba z dne 15. januarja 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

Nazadnje, Sodišče je razsodilo, da Direktiva 77/388 družbi, ki namerava pridobiti vse delnice neke druge družbe zaradi izvajanja gospodarske dejavnosti, in sicer opravljanja storitev upravljanja, obdavčenih z DDV, za zadnjenavedeno družbo, daje pravico do odbitka vstopnega DDV za izdatke v zvezi z opravljanjem storitev svetovanja, nastale v okviru ponudbe za prevzem, v celoti, tudi če se izkaže, da ta gospodarska dejavnost ni bila izvedena, če ti izdatki izvirajo izključno iz načrtovane gospodarske dejavnosti (izrek).

**[Sodba z dne 18. oktobra 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)**

V tej zadevi je finančna družba ponujala različne vrste financiranja, namenjenega izključno pridobitvi motornih vozil znamk skupine podjetij, ki ji je pripadala. Tako je med drugim ponujala najemni nakup zadevnih vozil. To pomeni, da je vozilo kupila od distributerja in ga dala na voljo stranki, lastništvo vozila pa se je na stranko preneslo šele, ko so bili plačani vsi obroki, ki jih je bilo treba poravnati v skladu s pogodbo. Cena, plačana finančni družbi za pridobitev vozila, ni vključevala nobene marže. Nasprotno pa je v okviru določitve obrestne mere v zvezi z delom „financiranje“ transakcije finančna družba k lastnim stroškom financiranja dodala režijske stroške, maržo in vračunane stroške za slabe terjatve. Iz tega razloga je bil del vračila, ki ustreza obrestim, vključen v promet, del, ki ustreza vračilu nakupne cene vozila, pa ne.

V skladu z nacionalnim pravom na področju DDV, ki se je uporabljal za transakcije najemnega nakupa, so pogodbe o najemnem nakupu, čeprav so bile ena trgovinska transakcija, zajemale več ločenih storitev, vključno z, po eni strani, dobavo vozila (obdavčljiva transakcija) in, po drugi strani, dajanjem kredita (oproščena transakcija). En del vstopnega DDV v zvezi s celotno dejavnostjo finančne družbe se je nanašal izključno na bodisi obdavčljive transakcije bodisi oproščene transakcije, drugi del pa na transakcije, ki so spadale v obe vrsti transakcij. Zadnjenavedeni DDV je bil opredeljen kot „preostali“ in je zajemal režijske stroške tekočega upravljanja.

Glede na to, da je imela finančna družba status trgovca, ki je delno oproščen DDV, sta se stališči strank razlikovali glede vprašanja, v kolikšnem obsegu je bila finančna družba upravičena do odbitka navedenega preostalega DDV. Zadevna družba je namreč predlagala, naj se preostali DDV razdeli po področjih dejavnosti, zlasti glede na promet vsakega področja, tako da se iz njega izključi vrednost prodanih vozil. Dalje, za količinsko opredelitev preostalega odbitnega DDV za vsako področje je predlagala posebno metodo, pri kateri bi se upoštevalo razmerje med številom obdavčljivih transakcij in skupnim številom transakcij na tem področju, pri čemer to število ne bi ustrezalo pogodbam, temveč plačilom, izvedenim na podlagi teh pogodb. Nasprotno pa je finančna uprava zagovarjala razdelitev na obdavčljive in oproščene transakcije glede na vrednost teh transakcij, razen prvotne vrednosti vozila pri njegovi dobavi, s čimer se je odbitni del preostalega DDV znatno zmanjšal, saj je bilo treba to vrednost v veliki meri pripisati odobritvi financiranja (oproščena storitev).

Sodišče, pri katerem je bil v okviru tega spora vložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, je preučilo, ali je treba člen 168 in člen 173(2)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba po eni strani, tudi če se režijski stroški za storitve najemnega nakupa premičnin ne odražajo v znesku, ki ga stranka dolguje iz naslova dobave zadevnega blaga, ki je obdavčljivi del transakcije, ampak v znesku obresti, dolgovanih iz naslova dela transakcije „financiranje“, ki je njen oproščeni del, te režijske stroške za namene DDV vseeno obravnavati kot sestavni del cene te dobave, in



da po drugi strani lahko države članice uporabijo metodo razdelitve, pri kateri se ne upošteva začetna vrednost zadevnega blaga ob njegovi dobavi (točka 27).

Sodišče je najprej poudarilo zahtevo po obstoju neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, nato pa navedlo, da se pravica do odbitka prav tako prizna, tudi če ni take neposredne in takojšnje povezave, če so stroški zadevnih storitev del režijskih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja (točka 42). V zvezi s tem je ugotovilo, da se je davčni zavezanec odločil, da teh stroškov ne vključi v ceno obdavčljivih transakcij, ampak samo v ceno oproščenih transakcij. Ker pa so ti režijski stroški vsaj v določenem obsegu dejansko nastali za namene dobave vozil, ki so obdavčena transakcija, so po mnenju Sodišča omenjeni stroški kot taki sestavni del cene teh transakcij (točka 44).

Sodišče je najprej opozorilo, da je obseg pravice do odbitka DDV različen glede na nameravano uporabo zadevnega blaga in storitev (točka 46), in pojasnilo, da je treba pri režijskih stroških v zvezi z blagom in storitvami, ki se uporabljajo tako za transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, kot za transakcije, ki ne dajejo te pravice, določiti odbitni delež v skladu z ustreznimi določbami Direktive 2006/112. Ker so v zvezi s tem mogoče izjeme od splošnega pravila, po katerem je kot osnova za izračun navedenega deleža predlagan promet, tako da se lahko uporabi metoda razdelitve ali razdelitveni ključ, ki ne temelji na prometu (točka 51), je Sodišče poudarilo, da to pomeni, da mora biti ta določitev še natančnejša, čeprav ni nujno, da je najbolj natančna mogoča (točka 53). V okviru tega je navedlo, da glede na temeljni značaj pravice do odbitka, če se pri pravilih za izračun odbitka ne upošteva dejanska in nezanemarljiva uporaba dela režijskih stroškov za transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, za taka pravila ni mogoče šteti, da objektivno odražajo dejanski del stroškov pridobitve blaga in storitev za mešano uporabo, ki se lahko pripiše tem transakcijam. Zato taka pravila ne morejo zagotoviti natančnejše razdelitve od tiste, ki bi izhajala iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa (točka 57).

Sodišče je na podlagi tega sklepalo, da tudi če se režijski stroški transakcij najemnega nakupa premičnin ne odražajo v znesku, ki ga stranka dolguje iz naslova dobave zadevnega blaga, ki je obdavčljivi del transakcije, ampak v znesku obresti, dolgovanih iz naslova dela transakcije „financiranje“, ki je njen oproščeni del, je treba te režijske stroške za namene DDV vseeno obravnavati kot sestavni del cene te dobave, in države članice ne morejo uporabiti metode razdelitve, pri kateri se ne upošteva začetna vrednost zadevnega blaga ob njegovi dobavi, če se s to metodo ne more zagotoviti natančnejša razdelitev od te, ki bi izhajala iz uporabe razdelitvenega ključa na podlagi prometa (izrek).

## 1. Neposredna in takojšnja povezava

### [Sodba z dne 30. maja 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Družba X je imela 30-odstotni delež v družbi A in je za plačilo opravljala naloge upravljanja družbe A. Leta 1996 so X in drugi delničarji svoj delež prodali družbi D in dejavnosti upravljanja družbe A so se prenehale izvajati. V povezavi s to prodajo poslovnih deležev je bilo za družbo X opravljenih več storitev, pri čemer je bil na računih naveden DDV. Družba X je ta davek v napovedih DDV odbila, ker je menila, da je prenos poslovnih deležev odsvojitve vseh sredstev in storitev ter da je treba šteti, da so stroški, ki so ji nastali v okviru te odsvojitve, del splošnih

stroškov, povezanih z njeno celotno gospodarsko dejavnostjo, in jih je zato mogoče v celoti odbiti.

Predložitveno sodišče je Sodišče v bistvu spraševalo, ali je prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi, za katero prenosnik opravlja storitve, ki so predmet DDV, prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja ali storitev v smislu Direktive 77/388. V primeru nikalnega odgovora je predložitveno sodišče želelo izvedeti, ali na to kakor koli vpliva dejstvo, da so preostali lastniki poslovnih deležev hkrati prenesli preostale poslovne deleže te družbe in da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, opravljenimi za to družbo.

Sodišče je najprej pojasnilo, da sama pridobitev, lastništvo in prodaja poslovnih deležev sami po sebi niso gospodarska dejavnost v smislu Direktive 77/388, ker sama pridobitev poslovnih deležev v drugih podjetjih namreč ne pomeni izkoriščanja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (točka 36). Zato prenos poslovnih deležev ne glede na njihovo velikost pomeni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja zgolj, če se udeležba nanaša na samostojno enoto, ki omogoča opravljanje samostojne gospodarske dejavnosti, in če to dejavnost nadaljuje prevzemnik. Zgolj prenos poslovnih deležev brez prenosa sredstev pridobitelju ne omogoča, da kot naslednik prenosnika nadaljuje samostojno gospodarsko dejavnost (točka 38). Pri tem družbeniki niso lastniki sredstev podjetja, v katerem so udeleženi, ampak lastniki poslovnih deležev, na podlagi katerih imajo pravico do dividende, obveščeni in sodelovanja pri sprejemanju odločitev, pomembnih za upravljanje podjetja. Tako je Sodišče razsodilo, da 30-odstotni poslovni delež v družbi pomeni le omejen vpliv na družbo (točka 39) in da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža družbe ne more pomeniti prenosa celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja v smislu Direktive 77/388 (točka 40). Sodišče je tudi ugotovilo, da je treba vsako transakcijo obravnavati posamično in neodvisno (točka 47).

Dalje, Sodišče je opozorilo, da pravica do odbitka obstaja, kadar so vstopne transakcije neposredno in takoj povezane z izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Če te povezave ni, je treba preveriti, ali so vstopni stroški za pridobitev blaga in storitev sestavni del splošnih stroškov, povezanih s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca. V obeh primerih obstoj neposredne in takojšnje povezave pomeni, da je vstopni strošek storitev vključen v ceno posebnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih v okviru svojih gospodarskih dejavnosti dobavlja davčni zavezanec (točka 55).

Sodišče je na podlagi tega ugotovilo, da prenos 30-odstotnega poslovnega deleža v družbi, za katero prenosnik opravlja storitve, ki so predmet DDV, ni prenos celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja ali storitev v smislu Direktive 77/388, ne glede na to, da preostali lastniki poslovnih deležev skoraj sočasno prenesejo preostale poslovne deleže te družbe na isto osebo in da je ta prenos tesno povezan z dejavnostmi upravljanja, opravljenimi za to družbo (izrek).

### **[Sodba z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)**

C&D Foods je bila matična družba družbe Arovit Holding A/S, ki je imela v lasti družbo Arovit Petfood. Pred 1. marcem 2007 je bila glavna dejavnost družbe C&D Foods ta, da je bila matična družba družbe Arovit Holding. Na navedeni datum je s svojo družbo vnukinjo Arovit Petfood sklenila sporazum o upravljanju, ki se je nanašal na zagotavljanje storitev v obliki storitev upravljanja in informacijske tehnologije. Kreditna institucija je avgusta 2008 prevzela skupino

Arovit za znesek enega eura, ker prejšnji lastnik te skupine ni odplačal posojila, ki mu je bilo odobreno. Navedena institucija je v obdobju od decembra 2008 do marca 2009 sklenila svetovalne pogodbe za račun družbe C&D Foods, da bi pripravila prodajo vseh delnic, ki jih je imela v družbi Arovit Petfood, s čimer ne bi bila več upnik te skupine. Potem ko je družba C&D Foods plačala stroške v zvezi s tem načrtom prodaje, je odbila z njimi povezan DDV. Ker ni bilo potencialnega kupca, je bil postopek prodaje končan leta 2009.

Predložitveno sodišče je Sodišče spraševalo, ali ima holdinška družba pravico uveljavljati odbitek DDV za predvideno, vendar neizvedeno prodajo delnic družbe vnukinje, za katero ta holdinška družba opravlja storitve upravljanja in informacijske tehnologije.

Prvič, Sodišče je navedlo, da družba, katere edini namen je pridobivanje deležev v drugih družbah, ne da bi neposredno ali posredno sodelovala pri upravljanju teh družb, nima pravice do odbitka niti ni zavezanka za DDV, saj zgolj pridobitve in zgolj imetništva delnic kot takih ni mogoče šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Direktive 2006/112 (točka 30). Vendar je drugače, kadar poleg finančne udeležbe v drugi družbi pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družbe, v kateri so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima izdajatelj delnic kot delničar ali družbenik, če to sodelovanje zajema izvajanje transakcij, ki so predmet DDV, kot je dobava upravnih in računovodskih storitev ter storitev informacijske tehnologije (točka 32).

Drugič, Sodišče je razsodilo, da lahko transakcija prodaje delnic spada na področje uporabe DDV načeloma samo, če je neposredni in izključni razlog za to transakcijo obdavčljiva gospodarska dejavnost zadevne matične družbe oziroma ta transakcija pomeni neposredno, trajno in nujno razširitev te dejavnosti. Tako je v primeru, ko se navedena transakcija izvede z namenom, da se izkupiček iz te prodaje uporabi neposredno za obdavčljivo gospodarsko dejavnost zadevne matične družbe ali gospodarsko dejavnost, ki jo opravlja skupina, katere matična družba je (točka 38). Sodišče je tako ugotovilo, da predvidena, vendar neizvedena transakcija prodaje delnic, kakršna je ta v tej zadevi, katere izključni in neposredni razlog ni obdavčljiva gospodarska dejavnost zadevne družbe oziroma ki ne pomeni neposredne, trajne in nujne razširitve te gospodarske dejavnosti, ne spada na področje uporabe DDV (točka 42 in izrek).

### **Sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)**

V tej zadevi se je pravna oseba, ki opravlja pridobitne dejavnosti, zavezala, da bo uredila rekreacijsko pot v okviru gospodarske dejavnosti, povezane s podeželskim in rekreacijskim turizmom, ter da bo javnosti omogočila brezplačen dostop do nje za obdobje petih let. Odbila je DDV v zvezi s pridobitvijo ali proizvodnjo nekaterega investicijskega blaga v okviru del za izvedbo zadevne rekreacijske poti. Vendar je davčna uprava, pri kateri je pravna oseba vložila zahtevo za vračilo zadevnih zneskov DDV, menila, da tako vračilo ni upravičeno, saj ni bilo dokazano, da so bili pridobljeno blago in storitve namenjeni uporabi za potrebe dejavnosti, obdavčene z DDV. Na tej podlagi je davčna uprava zavrnila odbitek teh zneskov.

Predložitveno sodišče se je v teh okoliščinah spraševalo o obstoju neposredne in takojšnje povezave med stroški v zvezi z opravljenimi deli in gospodarskimi dejavnostmi, ki jih je načrtovala zadevna oseba, saj je bila rekreacijska pot neposredno namenjena brezplačni javni uporabi.

Sodišče je najprej opozorilo, da je davčni zavezanec, ki ob dobavi blaga deluje kot tak in blago uporablja za potrebe svojih obdavčenih transakcij, upravičen do odbitka DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za zadevno blago (točka 18). V zvezi s tem lahko oseba, ki deluje kot davčni zavezanec, pridobi blago in storitve za namene gospodarske dejavnosti, tudi če se to blago ne uporabi takoj za to gospodarsko dejavnost (točka 19). Za davčnega zavezanca je treba šteti osebo, ki opravi naložbene izdatke z namenom – potrjenim z objektivnimi elementi – opravljanja gospodarske dejavnosti. Kot tak ima davčni zavezanec pravico do takojšnjega odbitka DDV, dolgovanega ali plačanega za naložbene izdatke, opravljene za namene transakcij, ki jih namerava opraviti in ki dajejo pravico do odbitka (točka 20). Vprašanje, ali je davčni zavezanec deloval kot tak za namene gospodarske dejavnosti, je dejansko vprašanje, ki ga mora preučiti predložitveno sodišče (točka 21). Vendar je Sodišče ugotovilo, da iz opisa predložitvenega sodišča izhaja, da je mogoče rekreacijsko pot šteti za sredstvo, ki privablja obiskovalce z namenom, da se jim ponudijo blago in storitve (točka 22). Navedlo je, da je zadevna pravna oseba zadevno investicijsko blago pridobila ali proizvedla z namenom opravljanja gospodarske dejavnosti in je zato delovala kot davčna zavezanka (točka 23).

V zvezi z obstojem neposredne in takojšnje povezave je Sodišče opozorilo, da pravica do odbitka DDV obstaja tudi, če ni take povezave, kadar so nastali stroški del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so tako sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja (točki 27 in 28). Upoštevati je treba vse okoliščine zadevnih transakcij in le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca (točka 29).

Sodišče je navedlo, da takojšnja brezplačna uporaba investicijskega blaga ne izpodbije obstoja neposredne in takojšnje povezave, saj dajanje rekreacijske poti iz postopka v glavni stvari na voljo javnosti ni zajeto z nobeno od oprostitev iz Direktive 2006/112, stroške, ki jih ima zadevna pravna oseba z ureditvijo te poti, pa je mogoče povezati z gospodarsko dejavnostjo, ki jo načrtuje (točke od 33 do 35).

**[Sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

V okviru spora o glavni stvari je bolgarska družba kupila več zemljišč v počitniškem kompleksu, da bi zgradila stavbe za sezonsko bivanje. Sklenila je pogodbo z občino, ki je imela gradbeno dovoljenje za prenovo črpališča odpadnih voda, ki oskrbuje počitniški kompleks na njenem ozemlju. Družba, ki je kupila zemljišča, je naročilo za izvedbo del oddala tretji družbi. Po navedbah prvonavedene družbe je obstajala povezava med stroški prenove črpališča in storitvami, ki jih je morala opraviti, potem ko bi bile na njenem zemljišču zgrajene nepremičnine, za katere je bilo izdano dovoljenje.

Predložitveno sodišče je v bistvu spraševalo, ali ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV na storitve, katerih predmet je gradnja ali prenova nepremičnine, katere lastnik je tretja oseba, če je ta brezplačno deležna rezultata teh storitev in te storitve ta davčni zavezanec in ta tretja oseba uporabljata v okviru svojih gospodarskih dejavnosti.

Sodišče je opozorilo, prvič, da je treba obstoj neposredne in takojšnje povezave presojati glede na objektivno vsebino zadevnih transakcij (točka 31). Če kupljeno blago ali storitve izkazujejo

povezavo z oproščenimi transakcijami ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka (točka 30).

Tako je bilo treba v tej zadevi ugotoviti, ali je obstajala neposredna in takojšnja povezava med storitvijo prenove črpališča odpadnih voda na eni strani in obdavčeno izstopno transakcijo, ki jo je opravila družba, ali gospodarsko dejavnostjo te družbe na drugi strani (točka 32). Iz okoliščin te zadeve je bilo razvidno, da nepremičnin, ki jih je družba nameravala zgraditi, brez prenove tega črpališča ne bi bilo mogoče priključiti nanj. Brez takšne prenove družba ne bi mogla opravljati svoje gospodarske dejavnosti (točka 33). Okoliščina, da je tudi občina deležna te storitve, ne more upravičiti tega, da se družbi zavrne ustrezna pravica do odbitka, če se dokaže obstoj neposredne in takojšnje povezave (točka 35).

Sodišče je v nadaljevanju pojasnilo, da mora predložitveno sodišče preučiti, ali je bila storitev prenove omejena na to, kar je bilo nujno, da se zagotovi priključitev nepremičnin, ki jih bo zgradila družba, na črpališče odpadnih voda iz postopka v glavni stvari, oziroma ali je družba prekoračila to, kar je bilo za to nujno (točka 37). V zvezi s tem je navedlo, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV za opravljeno storitev gradnje ali prenove nepremičnine, ki je v lasti tretje osebe, če je ta brezplačno deležna rezultata teh storitev, te storitve pa ta davčni zavezanec in ta tretja oseba uporabljata v okviru svojih gospodarskih dejavnosti, če te storitve ne prekoračijo tega, kar je nujno za to, da lahko navedeni davčni zavezanec izvede obdavčene izstopne transakcije, in če so stroški storitev vključeni v ceno teh transakcij (točka 40 in izrek). Če bi gradbena ali prenovitvena dela presegala potrebe, nastale zgolj zaradi nepremičnin, ki jih zgradi davčni zavezanec, bi bilo treba pravico do odbitka priznati samo za vstopni DDV, ki je bremenil del stroškov, nastalih zaradi izgradnje ali prenove, ki je bila objektivno nujna za to, da je lahko davčni zavezanec izvedel obdavčene transakcije (točka 39).

## 2. Posledice goljufije za pravico do odbitka

### [Sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

V tej zadevi so bolgarski davčni organi na podlagi davčnega nadzora ugotovili, da ni bilo dokazov o izvedenih dobavah pšenice in sončnic znotraj Skupnosti, ki jih je bolgarska družba prijavila, kot da so bile izvedene v korist družbe romunskega prava. Davčni organi so opravili preverjanja pri dveh dobaviteljih tožeče stranke v glavni stvari in tudi pri treh dobaviteljih teh dobaviteljev. Ker na podlagi teh preverjanj ni bilo mogoče ugotoviti, da so trije zadnjenavedeni dobavitelji dejansko dobavili blago prvima dvema dobaviteljema, so bolgarski davčni organi na podlagi tega sklepali, da dobavitelja tožeče stranke v postopku v glavni stvari nista imela potrebnih količin blaga za izvedbo dobav, namenjenih tožeči stranki v postopku v glavni stvari, in da med navedenimi družbami in tožečo stranko v postopku v glavni stvari ni bilo dejanskih dobav. V teh okoliščinah je bilo postavljeno vprašanje za predhodno odločanje, ki se je nanašalo na opredelitev pojma „davčna goljufija“ in njegove omejitve.

Sodišče je najprej opozorilo, da je treba v skladu z njegovo sodno prakso v zvezi s tem – in sicer zlasti sodbami Halifax in drugi<sup>18</sup>, Kittel in Recolta Recycling<sup>19</sup> ter Mahagében in Dávid<sup>20</sup> – za

<sup>18</sup> [Sodba z dne 21. februarja 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da s pridobitvijo sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV, za potrebe Direktive 2006/112 obravnavati, kot da je sodeloval pri tej utaji, in to ne glede na to, ali ima dobiček od nadaljnje prodaje tega blaga ali uporabe storitev v okviru transakcij, ki jih je opravil pozneje (točka 39).

Sodišče je razsodilo, da z ureditvijo pravice do odbitka iz navedene direktive, nasprotno, ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka (točka 41).

Ker je zavrnitev pravice do odbitka izjema od uporabe temeljnega načela, ki ga sestavlja ta pravica, mora pristojni davčni organ pravno zadostno dokazati objektivne dejavnike, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec v dobavni verigi (točka 43).

#### **Sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)**

Bolgarska davčna uprava se je na podlagi davčnega nadzora, ki ga je opravila glede bolgarske družbe, tožeče stranke v postopku v glavni stvari v tej zadevi, spraševala o utemeljenosti odbitka DDV glede na davek, naveden na računih sedmih njenih dobaviteljev. Na podlagi podatkov, ki so se med nadzorom od njih zahtevali, namreč za nekatere dobavitelje ali za njihove podizvajalce ni bilo mogoče ugotoviti, ali so imeli na voljo sredstva, potrebna za zagotovitev zaračunanih storitev. Ker je davčna uprava ocenila, da ni dokazano, da so storitve izvedli nekateri podizvajalci, oziroma da jih niso opravili izvajalci, ki so navedeni na računih, je izdala popravek odločbe o odmeri, s katerim je bila izpodbijana pravica do odbitka DDV, navedenega na računih teh sedmih podjetij.

Sodišče je s sklicevanjem na sodbo Bonik<sup>21</sup> razsodilo, prvič, da okoliščina, da naj storitve, opravljene za tožečo stranko v postopku v glavni stvari, dejansko ne bi opravil izvajalec, naveden na računih, ali njegov podizvajalec, predvsem ker naj zadnjenavedeni ne bi imel na voljo potrebnega osebja, stvarnih virov in sredstev, da naj stroški za njihovo opravljanje ne bi bili dokazani v njihovih računovodskih izkazih ali da naj bi se identiteta oseb, ki so nekatere dokumente podpisale v imenu izvajalcev, izkazala za netočno, sama po sebi ne zadostuje za izključitev pravice do odbitka (točka 31). Za tako izključitev naj bi morala biti izpolnjena dva pogoja, in sicer da ta dejstva pomenijo goljufivo ravnanje in da je ob upoštevanju objektivnih elementov, ki so jih predložili davčni organi, dokazano, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana s to goljufijo, kar mora preveriti predložitveno sodišče (točka 32).

<sup>19</sup> [Sodba z dne 6. julija 2006 \(C-439/04 in C-440/04, EU:C:2006:446\).](#)

<sup>20</sup> [Sodba z dne 21. junija 2012 \(C-80/11 in C-142/11, EU:C:2012:373\).](#) V zvezi s to sodbo glej tudi del II tega prikaza, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, in del V, naslovljen „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“.

<sup>21</sup> [Sodba z dne 6. decembra 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\).](#)



Drugič, Sodišče je obravnavalo postopkovni vidik obveznosti nacionalnega sodišča, da ugotovi obstoj davčne utaje po uradni dolžnosti. V zvezi s tem je navedlo, da tudi če bi bila sicer po pravilu iz nacionalnega prava davčna utaja opredeljena kot kaznivo dejanje in če bi bilo za to opredelitev pristojno samo kazensko sodišče, se ne zdi, da bi tako pravilo nasprotovalo temu, da lahko sodišče, pristojno za presojo zakonitosti popravka odločbe o odmeri davka, s katerim je bila izpodbijana pravica do odbitka DDV, ki ga je izvedel davčni zavezanec, svojo presojo utemeljuje z objektivnimi elementi, ki jih davčna uprava predloži v dokaz obstoja davčne utaje v obravnavani zadevi, medtem ko se v skladu z določbo nacionalnega prava „neupravičeno zaračunani“ DDV ne odbije (točka 38). Po pravu Unije namreč nacionalni organi in nacionalna sodišča ne smejo priznati pravice do odbitka, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je bil namen sklicevanja na to pravico goljufija ali zloraba. Pa tudi če se stranke ne bi sklicevale na pravo Unije, mora nacionalno sodišče po uradni dolžnosti upoštevati pravne razloge, ki temeljijo na zavezujočem pravilu prava Unije, če so nacionalna sodišča na podlagi nacionalnega prava to dolžna ali pristojna storiti v zvezi z zavezujočim nacionalnim pravilom (točka 34).

### **Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719)**

V tej zadevi je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, poljsko podjetje, opravila več nakupov dizelskega goriva, ki ga je uporabila v okviru svoje gospodarske dejavnosti. Navedena družba je nato DDV, plačan na podlagi teh nakupov goriva, odbila. Davčna uprava ji je po davčnem nadzoru zavrnila pravico do odbitka tega DDV, ker naj bi račune v zvezi s temi nakupi goriva izstavil neobstoječ subjekt. Ugotovitev o neobstoju subjekta je temeljila na več elementih, med drugim na dejstvu, da ta družba ni bila registrirana za namene DDV, ni predložila davčnega obračuna in ni plačevala davkov.

Najprej, glede morebitnega obstoja goljufije je Sodišče opozorilo na sodno prakso v zadevah Bonik<sup>22</sup> in Maks Pen<sup>23</sup>, nato pa je pojasnilo, da kadar so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki jih Direktiva 77/388 določa za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka, z ureditvijo pravice do odbitka iz te direktive ni združljivo sankcioniranje davčnega zavezanca – ki ni vedel in ni mogel vedeti, da je bila zadevna transakcija povezana z goljufijo, ki jo je storil dobavitelj ali drug trgovec, oziroma da je neka druga transakcija, ki je bila del dobavne verige pred transakcijo, ki jo je izvedel navedeni davčni zavezanec, ali po njej, pomenila utajo DDV – s tem, da se mu zavrne pravica do odbitka (točka 49).

Po mnenju Sodišča je naloga davčne uprave, ki je ugotovila, da je izdajatelj računa storil davčne goljufije ali nepravilnosti, da na podlagi objektivnih dejstev in ne da bi od naslovnika računa zahtevala preverbe, ki jih ni dolžan opraviti, dokaže, da je ta naslovnik vedel ali bi moral vedeti, da je bila transakcija, glede katere je uveljavljal pravico do odbitka, povezana z goljufijo na področju DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče (točka 50).

## **III. Odbitni delež**

<sup>22</sup> [Sodba z dne 6. decembra 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\).](#)

<sup>23</sup> [Sodba z dne 13. februarja 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\).](#)

**Sodba z dne 16. februarja 2012, Varzim Sol (C-25/11, EU:C:2012:94)**

Dejansko stanje v tej zadevi je bilo že opisano zgoraj v razdelku II, „Nastanek in obseg pravice do odbitka“. Zato je treba tu samo opozoriti, da se zadeva nanaša na mešane davčne zavezance in njihovo pravico, da odbijejo vstopni DDV na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev, pri čemer se znesek, ki se lahko odbije, za področja, na katerih ti davčni zavezanci izvajajo samo obdavčljive transakcije, izračuna tako, da se v imenovalcu ulomka, s katerim se določi odbitni delež, vključijo neobdavčljive „subvencije“.

Sodišče je s sklicevanjem na sodbo z dne 6. oktobra 2005, Komisija/Francija (C-243/03)<sup>24</sup>, opozorilo, da čeprav se v zvezi z mešanimi davčnimi zavezanci pravica do odbitka izračuna glede na odbitni delež, določen na podlagi ulomka, ki ima v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV v zvezi s transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka DDV v skladu s členom 17(2) Direktive 77/388, in v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV v zvezi s transakcijami, vključenimi v števec, in transakcijami, ki ne dajejo pravice do odbitka DDV, lahko države članice predvidijo druge metode za določitev pravice do odbitka, ki so našteje v členu 17(5), tretji pododstavek, navedene direktive, zlasti določitev odbitnega deleža za vsako področje dejavnosti ali odbitek glede na uporabo vsega ali dela blaga in storitev za določeno dejavnost (točka 38). Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da se subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev, obdavčijo enako kot blago in storitve. Subvencije, ki niso neposredno povezane s ceno, lahko države članice pri izračunu upoštevne odbitnega deleža vključijo v imenovalac, če davčni zavezanec sočasno izvaja transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, in transakcije, ki so oproščene plačila davka (točka 39).

Sodišče je na podlagi tega ugotovilo, da ker je lahko davčni zavezanec v postopku v glavni stvari opravil odbitek po metodi, ki ni metoda odbitnih deležev glede na uporabo vsega blaga in storitev ali njihovega dela za določeno dejavnost (točka 40), in ker se za njegove dejavnosti, ki se opravljajo na področjih gostinstva in animacije, plačuje DDV, se pravica do odbitka po metodi dejanske uporabe nanaša na vse davke, obračunane na vstopne transakcije (točka 41). Zato po mnenju Sodišča Direktiva 77/388 nasprotuje temu, da država članica – če mešanim davčnim zavezancem dovoli odbitek, določen v navedeni direktivi, glede na uporabo vsega blaga in storitev ali njihovega dela – znesek, ki se lahko odbije, za področja, na katerih ti davčni zavezanci izvajajo samo obdavčljive transakcije, izračuna tako, da v imenovalcu ulomka, s katerim se določi odbitni delež, vključi neobdavčljive „subvencije“ (točka 43).

**Sodba z dne 8. novembra 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)**

V tej zadevi je davčni zavezanec, družba nemškega prava, zgradil stanovanjsko-poslovno stavbo. Po njeni izgradnji jo je dal v najem, pri čemer je bil ta najem deloma oproščen DDV in deloma obdavčen s tem davkom. Davčni zavezanec je v obračunu DDV deloma odbil vstopni davek za to stavbo, pri čemer je znesek odbitnega DDV izračunal z uporabo odbitnega deleža, določenega glede na razmerje med prometom od dajanja v najem za poslovne namene in prometom od drugih transakcij dajanja v najem.

---

<sup>24</sup> [Sodba z dne 6. oktobra 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Davčna uprava je na podlagi nadzora ugotovila, da bi se moral znesek odbitnega vstopnega DDV določiti glede na razmerje med površino poslovnih prostorov in površino stanovanjskih prostorov, zaradi česar se je zmanjšal znesek odbitnega DDV v škodo davčnega zavezanca.

Nacionalno sodišče je v okviru tega spora Sodišču postavilo vprašanje, ali določba Direktive 77/388, ki ureja izračun odbitnega deleža DDV, državam članicam dovoljuje, da kot primarni razdelitveni ključ za navedeni izračun vstopnega DDV, plačanega v zvezi z izgradnjo stavbe za mešano rabo, določijo razdelitveni ključ, ki ne temelji na prometu.

Sodišče je najprej opozorilo, da po splošnem pravilu, določenem z Direktivo 77/388, pri izračunu odbitnega deleža velja, da je odbitek dovoljen samo za takšen delež DDV, ki je sorazmeren z zneskom transakcij, ki dajejo pravico do odbitka iz odstavkov 2 in 3 člena 17 navedene direktive (točka 13). Vendar lahko države članice z odstopanjem od tega pravila predvidijo drugo metodo za določitev pravice do odbitka, in sicer določitev ločenih odbitnih deležev za vsako področje dejavnosti, odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev za določeno dejavnost ali celo izključitev pravice do odbitka, če se spoštujejo določeni pogoji (točka 15). V zvezi s tem morajo države članice pri izvrševanju pooblastil, ki so jim dodeljena, spoštovati polni učinek splošnega pravila iz Direktive 77/388 in načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti načeli davčne nevtralnosti in sorazmernosti (točka 16). Z nacionalno zakonodajo, ki bi na splošno odstopala od tega pravila, bi bil namreč ogrožen cilj Direktive 77/388, v skladu s katerim je treba odbitni delež v vseh državah članicah računati na podoben način (točka 17). V okviru tega morajo države članice ob spoštovanju prava Unije in načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, določiti metode in pravila za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV. Pri izvrševanju tega pooblastila morajo spoštovati cilj in sistematično te direktive (točka 22).

Po mnenju Sodišča morajo države članice tudi paziti, da je izračun odbitnega deleža vstopnega DDV kar najbolj natančen (točka 23). Zato Direktiva 77/388 ne nasprotuje temu, da države članice za določeno transakcijo uporabijo drugo metodo razdelitve ali razdelitveni ključ, ki ni metoda na podlagi prometa, kot je med drugim metoda na podlagi površine, ki je obravnavana v postopku v glavni stvari, če sprejeta metoda zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža vstopnega DDV, kot je tista, ki izhaja iz uporabe metode na podlagi prometa (točka 24).

### **[Sodba z dne 12. septembra 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)**

Ta zadeva se nanaša na bančno ustanovo s sedežem v Franciji, ki ima podružnice v državah članicah Unije in tretjih državah. Davčna uprava med nadzorom za navedeno ustanovo kot davčnega zavezanca v števcu in imenovalcu odbitnega deleža ni upoštevala zneska obresti od posojil, ki jih je sedež bančne ustanove odobril svojim podružnicam, ki nimajo sedeža na francoskem ozemlju.

Sodišče, ki mu je nacionalno sodišče predložilo štiri vprašanja za predhodno odločanje v zvezi z določitvijo odbitnega deleža DDV, je najprej preučilo, ali je treba Direktivo 77/388 razlagati tako, da lahko družba, ki ima sedež v državi članici, pri navedeni določitvi upošteva promet, ki ga ustvarijo njene podružnice s sedežem v drugih državah članicah.

Sodišče je ugotovilo, da je izračun odbitnega deleža element ureditve odbitkov, določene v Direktivi 77/388, zato podrobna pravila, po katerih je treba opraviti ta izračun, skupaj s to

ureditvijo odbitkov spadajo na področje uporabe nacionalne zakonodaje o DDV, s katerim mora biti dejavnost ali transakcija povezana za namene obdavčitve (točka 30). Metodo za določitev pravice do odbitka morajo namreč opredeliti davčni organi vsake države članice, ki so z navedeno direktivo pooblaščen, da predvidijo različne odbitne deleže za vsako področje dejavnosti, določijo odbitek na podlagi uporabe celotnega ali dela blaga in storitev za neko dejavnost ali celo predvidijo izključitev pravice do odbitka pod določenimi pogoji (točka 31). V zvezi s tem je način vračila DDV, bodisi z odbitkom bodisi s povračilom, odvisen izključno od kraja, v katerem ima davčni zavezanec sedež (točka 32). Ta pojem se ne nanaša le na sedež davčnega zavezanca, temveč tudi na stalne poslovne enote (točka 33). Ker sta stalna poslovna enota, ki ima sedež v državi članici, in glavni sedež, ki je v drugi državi članici, isti zavezanec za DDV, iz tega izhaja, da za enega davčnega zavezanca poleg ureditve, ki se uporablja v državi njegovega sedeža, velja toliko nacionalnih ureditev odbitkov, kot je držav članic, v katerih ima stalne poslovne enote (točka 34).

Ker pa so pravila za izračun deleža temeljni element ureditve odbitkov, pri izračunu odbitnega deleža za glavni sedež davčnega zavezanca, ki je v eni državi članici, ni mogoče upoštevati prometa, ki so ga ustvarile vse njegove stalne poslovne enote v drugih državah članicah, ne da bi bila s tem resno omajana razumna razdelitev področij uporabe nacionalnih zakonodaj na področju DDV in smisel navedenega odbitnega deleža (točka 35). Tak način izračuna odbitnega deleža namreč, prvič, ne more zagotoviti boljšega upoštevanja načela nevtralnosti DDV v primerjavi s sistemom ločenega odbitnega deleža za vsako državo članico, v kateri je stalna poslovna enota (točka 37). Drugič, tako bi bila izkrivljena vrednost uporabljivega odbitnega deleža (točka 38). Tretjič, navedeni način določitve odbitnega deleža lahko ogrozi polni učinek Direktive 77/388 (točka 39).

**[Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt \(C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)**

V tej zadevi sta holdinški družbi uveljavljali celotni odbitek DDV, ki ga je prva družba plačala za pridobitev kapitala od tretje osebe, ki ga je uporabila za financiranje pridobitve deležev v svojih hčerinskih družbah in za svoje storitve, druga družba pa ga je plačala za stroške izdaje delnic v zvezi s povečanjem svojega kapitala. Davčna uprava je prvi družbi odbitek priznala samo delno, ker po njenem mnenju samo imetništvo deležev v hčerinskih družbah ne daje pravice do odbitka. Tudi v zvezi z drugo družbo je zavrnila odbitek vstopnega DDV.

Nacionalno sodišče, ki obravnava spor v tej zadevi, je Sodišču postavilo vprašanje, ki izhaja iz predpostavke, da se odbitek vstopnega DDV prizna samo, če se stroški, nastali davčnemu zavezancu, lahko le delno pripišejo njegovi gospodarski dejavnosti. Natančneje, navedeno nacionalno sodišče se je spraševalo o pravilih za izračun, v skladu s katerimi je bilo treba DDV, ki ga je holdinška družba kot vstopni davek plačala za zbiranje kapitala za pridobitev deležev v hčerinskih družbah, razdeliti med gospodarske in negospodarske dejavnosti navedene družbe.

Sodišče je najprej opozorilo, da holdinška družba, katere edini namen je pridobivanje deležev v drugih podjetjih, ne da bi neposredno ali posredno sodelovala pri upravljanju teh podjetij, ni upravičena do odbitka v skladu z Direktivo 77/388 (točka 18). Vendar se stroški v zvezi s pridobitvijo deležev v hčerinskih družbah, ki jih ima holdinška družba, ki sodeluje pri njihovem

upravljanju in za to opravlja gospodarsko dejavnost, pripišejo gospodarski dejavnosti te družbe in DDV, obračunan pri teh stroških, se lahko v celoti odbije (točka 25).

Dalje, Sodišče je pojasnilo, da se ureditev odbitnega deleža DDV nanaša le na primere, ko davčni zavezanec blago in storitve uporabi tako za gospodarske transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, kot tudi za gospodarske transakcije, ki ne dajejo pravice do odbitka (točka 26). Ta ureditev se nanaša na vstopni DDV, odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti. Nasprotno pa je določitev metod in meril za razdelitev zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti predmet diskrecijske pravice držav članic (točka 27). Ker sta bili zadevni holdinški družbi zavezani za plačilo DDV na podlagi gospodarske dejavnosti, in sicer storitev, ki sta jih za plačilo opravljali za vse hčerinske družbe, bi se moral DDV, plačan za stroške pridobitev teh storitev, šteti za splošne stroške in v celoti odbiti, razen če bi bile vstopne gospodarske transakcije oproščene plačila DDV, v tem primeru pa bi morala pravica do odbitka temeljiti le na pravilih za odbitni delež (točka 28).

**[Sodba z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417](#)**

V tej zadevi je davčni zavezanec, nepremičninska družba civilnega prava po nemškem pravu, na svojem zemljišču porušil staro stavbo ter zgradil stavbo za stanovanjsko in poslovno rabo. Ta stavba je imela šest stanovanjskih in poslovnih enot ter deset podzemnih parkirnih mest. Nekaj teh enot in parkirnih mest je bilo danih v najem.

Davčni zavezanec je izračunal pravico do odbitka DDV, plačanega za rušitvena in gradbena dela, po razdelitvenem ključu na podlagi razmerja med prometom, ki bi ga moral ustvariti z dajanjem poslovnih enot v najem, obdavčenim z DDV, in prometom, ki izhaja iz drugih transakcij dajanja v najem, oproščenih DDV. Vendar so bili nekateri deli stavbe, za katere je bilo prvotno predvideno, da bodo namenjeni izvajanju obdavčenih transakcij, nazadnje dani v najem, ki je bil oproščen plačila DDV. Ker je nemška davčna uprava menila, da bi se moral DDV odbiti po porazdelitvenem ključu, ki je natančnejši od tistega, ki temelji na prometu, in sicer po porazdelitvenem ključu na podlagi površine, je uporabila zadnjenavedeni ključ in zmanjšala odbitni delež, priznan davčnemu zavezancu.

V tem sporu je nacionalno sodišče spraševalo, ali morajo države članice v primeru, ko se stavba uporablja za izstopne transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, in za transakcije, ki ne dajejo pravice do odbitka, določiti, da morajo biti vstopno blago in storitve, ki se uporabijo za izgradnjo ali nakup te stavbe, v prvi fazi pripisani izključno eni ali drugi vrsti transakcij, da bi se lahko v drugi fazi sama pravica do odbitka za to blago in storitve, ki jih ni mogoče tako pripisati, določila z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa oziroma, če ta metoda zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža, glede na površino. Poleg tega je nacionalno sodišče spraševalo, ali odgovor Sodišča, ki ga bo podalo na to vprašanje, velja tudi v primeru blaga in storitev, na katere se je sklicevalo glede uporabe, ohranitve ali vzdrževanja stavbe za mešano uporabo.

Sodišče, ki je ugotovilo, da morajo države članice načeloma predpisati, da morajo davčni zavezanci za določitev zneska svoje pravice do odbitka v prvi fazi določiti vstopno blago in storitve za različne izstopne transakcije, ki so bile izvedene in katerih izvedbi so bil namenjeni, je

pojasnilo, da morajo v drugi fazi pristojni organi v teh državah za to blago ali te storitve uporabiti ureditev odbitka, ki ustreza njihovi opredelitvi, pri čemer se razume, da je treba v primeru blaga in storitev, ki se ne nanašajo na enotno vrsto transakcije, uporabiti ureditev odbitnega deleža iz Direktive 77/388 (točka 26).

Sodišče je v zvezi s tem pojasnilo, da se lahko z nacionalno zakonodajo davčnim zavezancem dovoli, da ne pripišejo blaga in storitev, ne glede na njihovo načrtovano uporabo, kadar se to blago in storitve nanašajo na nakup ali izgradnjo stavbe za mešano uporabo, ta pripis pa je dejansko težko izvedljiv (točka 28). Nasprotno, če je navedeni pripis v praksi zlahka izvedljiv, državi članici ni mogoče dopustiti, da določi, da so davčni zavezanci oproščeni tega, da blago in storitve pripišejo različnim izstopnim transakcijam, izvedenim v zvezi s to stavbo (točka 30).

Sodišče je v zvezi z izračunom odbitka opozorilo, da se glede blaga in storitev, ki se pripišejo tako transakcijam, ki dajejo pravico do odbitka, kot tudi transakcijam, ki ne dajejo te pravice, ta znesek načeloma izračuna na podlagi odbitnega deleža, določenega za vse transakcije, ki jih izvede davčni zavezanec (točka 31). Vendar lahko države članice predvidijo drugo metodo izračuna, če ta zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža vstopnega DDV od tiste, ki izhaja iz uporabe prve metode (točka 32).

Sodišče je razsodilo, da državam članicam ni treba določiti, da morajo biti vstopno blago in storitve, ki se uporabijo za izgradnjo, nakup, uporabo, ohranitev ali vzdrževanje te stavbe, v prvi fazi pripisani tem različnim transakcijam, če je tak pripis težko izvedljiv, da se v drugi fazi sama pravica do odbitka za tisto blago in storitve, ki se uporabijo tako za tiste transakcije, ki dajejo pravico do odbitka, kot tudi za druge transakcije, ki ne dajejo te pravice, določi z uporabo razdelitvenega ključa na podlagi prometa ali, če ta metoda zagotavlja natančnejšo določitev odbitnega deleža, na podlagi površine (točka 36).

## IV. Omejitve pravice do odbitka

Pojem omejitev v smislu tega dela je treba razumeti širše od omejitev, določenih s členom 176 Direktive 2006/112. Gre namreč za meje pravice do odbitka.

V zvezi s tem bodo predstavljene tri sodbe, in sicer Maks Pen<sup>25</sup>, Gemeente Woerden<sup>26</sup> in Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16<sup>27</sup>.

### **[Sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)**

V tej sodbi je Sodišče navedlo, da se možnost, ki je za države članice določena s členom 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112 in v skladu s katero lahko te države določijo še druge obveznosti,

<sup>25</sup> [Sodba z dne 13. februarja 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Glej tudi v delu II tega prikaza, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, razdelek „2. Posledice goljufije za pravico do odbitka“.

<sup>26</sup> [Sodba z dne 22. junija 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

<sup>27</sup> [Sodba z dne 14. septembra 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Glej tudi v delu II tega prikaza, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, razdelek „1. Neposredna in takojšnja povezava“.



za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in za preprečevanje utaj, kot je določeno v drugem pododstavku tega člena, ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti poleg teh, ki so določene v navedeni direktivi (točka 42). Po mnenju Sodišča namreč to, da izvajalec storitev morebiti ne izpolni nekaterih računovodskih zahtev, ne more zbuditi dvoma o pravici prejemnika opravljenih storitev do odbitka, kar zadeva DDV, plačan za te storitve, če računi za opravljene storitve vsebujejo vse podatke, ki se zahtevajo s členom 226 Direktive 2006/112 (točka 47). Sodišče je zato razsodilo, da Direktiva 2006/112 nasprotuje nacionalni določbi, v skladu s katero je storitev opravljena takrat, ko so izpolnjeni pogoji za priznanje prihodkov od zadevne storitve (točka 48 in točka 3 izreka).

**[Sodba z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)**

V tej zadevi je občina na Nizozemskem, ki se šteje za davčnega zavezanca v smislu Direktive 2006/112, dala zgraditi stavbe in jih po ceni, nižji od stroškov njihove izgradnje, prodala pridobitelju, ki je uporabo dela zadevnih stavb brezplačno prenesel na tretjo osebo. Drugi deli so se dali v odplačni najem različnim najemnikom. Predložitveno sodišče je spraševalo, ali ima v takem položaju davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega za gradnjo stavb odmerjenega DDV ali le njegovega dela v sorazmerju z deli stavb, ki jih kupec uporablja za gospodarske dejavnosti, to je odplačno dajanje v najem.

Sodišče je v zvezi s tem navedlo, da Direktiva 2006/112 za pravico do odbitka ne določa pogoja, povezanega z uporabo zadevnega blaga ali storitev s strani osebe, ki od davčnega zavezanca prejme te storitve ali blago, saj bi to pomenilo, da se z vsako transakcijo, ki jo davčni zavezanec opravi s pridobiteljem ali prejemnikom, ki ne opravlja gospodarske dejavnosti, kot so posamezniki, omejuje pravica davčnega zavezanca do odbitka (točka 36).

Poleg tega bi po mnenju Sodišča pogoj, v skladu s katerim bi uporaba zadevnega blaga ali storitev s strani pridobitelja ali prejemnika tega blaga ali storitev določala pravico dobavitelja do odbitka, povzročil, da bi bila pravica davčnega zavezanca do odbitka odvisna od poznejšega ravnanja pridobitelja ali prejemnika, ki bi imel še vedno pravico, da kratkoročno ali dolgoročno spremeni uporabo blaga (točka 37).

Sodišče je razsodilo, da rezultat gospodarske transakcije ni upošteven z vidika pravice do odbitka, če je dejavnost obdavčena z DDV, in da ima zato zadevni davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega DDV, plačanega za zgraditev teh stavb, in ne samo do delnega odbitka tega davka, sorazmernega delom navedenih stavb, ki jih kupec uporablja za gospodarske dejavnosti (točki 40 in 42).

**[Sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)**

Ta zadeva se nanaša predvsem na pogoj obstoja neposredne in takojšnje povezave.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Glej tudi del II tega prikaza, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, razdelek „1. Neposredna in takojšnja povezava“.

Glede omejitev v smislu člena 176 Direktive 2006/112 je Sodišče v tej sodbi razsodilo, da tudi če bi bila z zadevno določbo bolgarskega prava zahtevana izključitev pravice do odbitka, ki je obstajala na dan pristopa Republike Bolgarije k Evropski uniji, ta člen dopušča nadaljnjo veljavo takšnih izključitev le, če te ne določajo splošnih izključitev iz ureditve odbitkov na podlagi Direktive 2006/112, zlasti njenega člena 168. Opozoriti je treba, da v skladu z navedeno določbo bolgarskega prava pravica do odbitka DDV ni obstajala, če so bili blago ali storitve namenjeni brezplačnim dobavam ali storitvam ali dejavnostim, ki niso bile gospodarska dejavnost davčnega zavezanca (točka 21).

## V. Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka

### [Sodba z dne 21. junija 2012, Mahagében in Dávid \(C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Ta zadeva, omenjena že zgoraj, vsebuje tudi vidike, ki se nanašajo na pravila za uveljavljanje navedene pravice.<sup>29</sup>

Sodišče je v zvezi s tem v tej sodbi med drugim razsodilo, da davčna uprava ne more na splošno od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka DDV, zahtevati, prvič, da preveri, ali je imel izdajatelj računa za blago in storitve, glede katerih se uveljavlja pravica do odbitka, status davčnega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in plačila DDV, da bi se prepričal, da trgovec v eni od prejšnjih faz transakcije ni bil vpleten v nepravilnosti in goljufije, in drugič, da ima v zvezi s tem dokumente (točka 61).

Čeprav, kot navaja Sodišče, ni v nasprotju s pravom Unije od subjekta zahtevati, da ravna tako, kot se lahko od njega razumno zahteva, da se prepriča, da transakcija, ki jo je opravil, ni del davčne utaje, pa se možnost, ki je predvidena v členu 273, prvi odstavek, Direktive 2006/112, glede na drugi pododstavek navedenega člena ne more uporabljati za nalaganje dodatnih obveznosti v zvezi z izdajanjem računov poleg tistih, ki so določene v poglavju 3, naslovljenem „Fakturiranje“, iz naslova XI – „Obveznosti davčnih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso davčni zavezanci“ – navedene direktive, predvsem v njenem členu 226 (točka 56).

Načeloma morajo namreč davčni organi pri davčnih zavezancih opraviti potreben nadzor, da odkrijejo nepravilnosti in utajo DDV, ter davčnemu zavezancu, ki je ravnal nepravilno ali storil goljufijo, naložiti sankcije (točka 62), pri čemer ti organi svojih nalog nadzora ne morejo prenesti na davčne zavezance.

### [Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Ta zadeva se uvršča v okvir sistema obrnjene davčne obveznosti.<sup>30</sup> V tej zadevi se je postavljalo vprašanje, ali bi se družbi, tožeči stranki v postopku v glavni stvari in prejemnici storitev, v skladu

<sup>29</sup> Glej tudi del II tega prikaza, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“.

<sup>30</sup> Glej glede dejanskega stanja del II tega prikaza, naslovljen „Nastanek in obseg pravice do odbitka“.

s pravom Unije lahko odvzela pravica do odbitka DDV, ki ga je neutemeljeno plačala ponudniku storitev na podlagi nepravilno izdanega računa, tudi če te napake ni bilo mogoče popraviti zaradi stečaja navedenega ponudnika storitev.

Sodišče je po eni strani opozorilo, da pri uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti ni nobenega plačila DDV med ponudnikom in prejemnikom storitev, saj je prejemnik v zvezi z opravljenimi transakcijami zavezanec za plačilo vstopnega DDV, ta davek pa lahko načeloma odbije, tako da ni treba plačati nobenega zneska davčni upravi (točka 29).

Drugič, glede podrobnih pravil za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, naštetih v členu 178 Direktive 2006/112, je Sodišče razsodilo, da se lahko, če gre za postopek obrnjene davčne obveznosti iz člena 199(1)(a) navedene direktive, uporabijo le podrobna pravila iz navedenega člena 178(f) (točka 32).

V zvezi s tem davčnemu zavezancu, ki je kot prejemnik storitev zavezan za plačilo DDV od teh storitev, za uveljavljanje pravice do odbitka ni treba imeti računa, izdanega v skladu s formalnimi pogoji iz Direktive 2006/112, pač pa mora, ko se odloči za možnost iz navedenega člena 178(f), zgolj izpolniti formalnosti, ki jih je predpisala zadevna država članica (točka 33). Obseg formalnosti, ki jih je določila zadevna država članica in jih morajo spoštovati davčni zavezanci, da bi lahko uveljavljali pravico do odbitka DDV, ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za nadzor nad pravilno uporabo postopka obrnjene davčne obveznosti in zagotovitev pobiranja DDV (točka 34).

Tako je Sodišče opozorilo, da je treba v skladu z načelom davčne nevtralnosti v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti odbitek vstopnega DDV odobriti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (točka 35).

Kljub temu je Sodišče v postopku v glavni stvari ugotovilo, da poleg tega, da sporni račun ni ustrezal formalnim zahtevam iz nacionalne zakonodaje, ni bil spoštovan vsebinski pogoj sistema obrnjene davčne obveznosti. Ker namreč DDV, ki ga je tožeča stranka v postopku v glavni stvari plačala ponudniku storitev, ni bil dolgovan in pri tem plačilu ni bila spoštovana vsebinska zahteva sistema obrnjene davčne obveznosti, se ni mogla sklicevati na pravico do odbitka tega DDV (točka 40).

#### **[Sodba z dne 15. septembra 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)**

V tej zadevi je nemška davčna uprava tožeči stranki v postopku v glavni stvari, podjetju za trgovino na debelo s tekstilom, zavrnila odbitek vstopnega DDV, ki ga je ta družba plačala za leta, ko so bili izdani računi, ki jih je imela, ker ti računi v izvorni različici niso ustrezali zahtevam na podlagi nacionalnih davčnih predpisov. V skladu z navedenimi predpisi popravek računa v zvezi z obvezno navedbo, tj. identifikacijsko številko za DDV, ni imel učinka za nazaj, zaradi česar se pravica do odbitka tega davka, ki se je uveljavljala na podlagi popravljenega računa, ni nanašala na leto, v katerem je bil ta račun prvotno izdan, temveč na leto, v katerem je bil popravljen.

Obračuni provizij, ki jih je to podjetje izdalo svojim trgovskim zastopnikom, in računi oglasnega oblikovalca za leta od 2009 do 2011 namreč niso vsebovali navedbe davčne številke oziroma

identifikacijske številke za DDV naslovnika, kar je bilo popravljeno leta 2013 med inšpekcijskim nadzorom, ki ga je izvedla davčna uprava.

Ne glede na to je davčna uprava izdala spremenjene odločbe o odmeri davka za leta od 2008 do 2011, s katerimi je na podlagi ugotovitev inšpekcijskega nadzora zmanjšala zneske, za katere je tožeča stranka imela pravico do odbitka DDV, ker pogoji za ta odbitek za ta leta niso bili izpolnjeni, temveč so bili izpolnjeni šele ob popravku računov, to je leta 2013.

Sodišče je moralo v tej zadevi zato obravnavati vprašanje časovnih učinkov popravka nepravilnih računov na uveljavljanje pravice do odbitka DDV.

Sodišče je v zvezi s tem opozorilo, prvič, da iz člena 179, prvi odstavek, Direktive 2006/112 izhaja, da je treba pravico do odbitka DDV načeloma uveljavljati v davčnem obdobju, v katerem je ta pravica nastala in v katerem ima davčni zavezanec račun (točka 35). Opozorilo je tudi, drugič, da je pravica do odbitka DDV sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne more biti omejena ter se uveljavlja takoj za vse davke na vstopne transakcije. Namen ureditve odbitkov je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Vendar se po mnenju Sodišča z nacionalnimi predpisi, na podlagi katerih se zaračunajo zamudne obresti na zneske DDV, za katere se šteje, da so dolgovani pred popravkom prvotno izdanega računa, nalaga davčno breme, ki izhaja iz DDV, gospodarskim dejavnostim, ki jim skupni sistem DDV vseeno zagotavlja nevtralnost tega davka (točka 37).

Dalje je Sodišče navedlo, da je treba v skladu z načelom nevtralnosti DDV odobriti odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjeni vsebinski pogoji, tudi če nekaterih postopkovnih pogojev davčni zavezanci niso izpolnili. Posedovanje računa, ki vsebuje navedbe, določene v členu 226 Direktive 2006/112, je formalni, in ne vsebinski pogoj za pravico do odbitka DDV (točka 38).

Sodišče je zato razsodilo, da več določb Direktive 2006/112, zlasti tiste, ki se nanašajo na pravila za uveljavljanje pravice do odbitka, nasprotuje takim nacionalnim predpisom (točka 43).

**[Sodba z dne 15. septembra 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)**

V tej zadevi je družba s sedežem na Portugalskem, tožeča stranka v postopku v glavni stvari, izpodbijala to, da je Autoridade Tributária e Aduaneira (davčni in carinski organ, Portugalska) zavrnil priznanje odbitka vstopnega DDV, ki ga je tožeča stranka v postopku v glavni stvari plačala za pravne storitve, ki jih je zanjo opravila odvetniška pisarna, ker računi, ki jih je odvetniška pisarna izdala, niso izpolnjevali formalnih zahtev, določenih v nacionalni zakonodaji. Vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, se je nanašalo, prvič, na nekatere obvezne navedbe na računih, kot so obseg in vrsta opravljenih storitev ter datum opravljanja storitev, in drugič, na pravico davčne uprave, da zavrne pravico do odbitka DDV samo zato, ker računi niso vsebovali teh navedb.

Sodišče, ki je priznalo, da računi, ki vsebujejo zgolj navedbo „pravne storitve, opravljene od [določenega dne] do danes“, *a priori* niso v skladu z zahtevami iz točke 6 člena 226 Direktive 2006/112 in da računi, ki vsebujejo zgolj navedbo „pravne storitve, opravljene do danes“, *a priori* niso v skladu niti z zahtevami iz te točke 6 niti z zahtevami iz točke 7 navedenega člena, je

predložitvenemu sodišču najprej predlagalo, naj preveri, ali priloženi dokumenti, ki jih je predložila tožeča stranka v glavni stvari, vsebujejo podrobnejši opis zadevnih pravnih storitev in jih je mogoče enačiti z računom na podlagi člena 219 navedene direktive, kot dokumente, ki spreminjajo prvotni račun in se nanj izrecno in nedvoumno nanašajo (točka 35).

Dalje, Sodišče je razsodilo, da davčna uprava ne more zavrniti pravice do odbitka DDV le zato, ker račun ne izpolnjuje pogojev, določenih v členu 226, točki 6 in 7, Direktive 2006/112, če ima vse podatke za to, da preveri, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji v zvezi s to pravico (točka 43). Po mnenju Sodišča se namreč davčna uprava ne sme omejiti na preverjanje samega računa, temveč mora upoštevati tudi dodatne informacije, ki jih je predložil davčni zavezanec (točka 44).

**Sodba z dne 12. aprila 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)**

Nazadnje, v tej zadevi je portugalska davčna uprava na podlagi davčnega nadzora, ki je bil izveden leta 2011, opravila odmere DDV v zvezi z dobavami blaga, ki so bile opravljene med februarjem 2008 in majem 2010 ter za katere je tožeča stranka v postopku v glavni stvari namesto splošne stopnje napačno uporabila nižjo stopnjo DDV. Ta družba je nato popravek DDV izvedla tako, da je plačala dodatni DDV, in od svojega poslovnega partnerja, ki je bil zavezanec za DDV, zahtevala njegovo povračilo, pri čemer mu je poslala bremenopise. Ta poslovni partner, prejemnik blaga, ki mu ga je prodala tožeča stranka v postopku v glavni stvari, je plačilo tega dodatnega DDV zavrnil med drugim zato, ker ga ni mogel odbiti, saj se je štiriletni rok, določen z nacionalno zakonodajo, iztekel, in ker naj mu ne bi bilo treba nositi posledic napake, za katero je bila odgovorna zgolj tožeča stranka v postopku v glavni stvari.

V zvezi s tem je Sodišče razsodilo, da se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek DDV, tudi če pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, torej v trenutku nastanka obveznosti obračuna DDV, če so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalnih predpisih (točka 35).

Sodišče je opozorilo, da se prekluzivni rok – če je premalo skrben davčni zavezanec, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, zaradi izteka navedenega roka sankcioniran z izgubo pravice do odbitka DDV – ne more šteti za nezdržljiv z ureditvijo, določeno z Direktivo 2006/112, če se s tem rokom spoštujeta načeli enakovrednosti in učinkovitosti (točka 37).

Po mnenju Sodišča uveljavljanje pravice do odbitka za poslovnega partnerja tožeče stranke v postopku v glavni stvari pred popravkom DDV, ki ga je ta izvedla, objektivno ni bilo mogoče, saj pred tem ni imel na voljo dokumentov, s katerimi so bili popravljeni prvotni računi, in ni vedel, da je bilo treba plačati dodaten DDV (točka 42).

Šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki dajejo pravico do odbitka DDV, tako da je poslovni partner lahko zahteval, naj se mu v skladu z Direktivo 2006/112 in načelom davčne nevtralnosti odvzame breme dolgovanega ali plačanega DDV. Ker navedeni poslovni partner pred prejemom bremenopisov ni ravnal neskrbno in ker ni bilo zlorabe ali tajnega dogovora s tožečo stranko v postopku v glavni stvari z namenom goljufije, se zato zoper uveljavljanje pravice do odbitka DDV ni bilo mogoče veljavno sklicevati na prekluzivni rok, ki bi začel teči z izdajo prvotnih računov in bi za nekatere transakcije potekel pred tem popravkom (točka 43).

## VI. Popravki odbitkov

### [Sodba z dne 10. oktobra 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

V tej zadevi je tožena družba v postopku v glavni stvari pridobila nepremičnino in izbrala obdavčitev te dobave, kot je to pred tem storil dobavitelj navedene nepremičnine ob njeni pridobitvi. Ta družba je navedeno nepremičnino zatem oddajala, pri čemer je bila ta transakcija oproščena plačila DDV, nato pa jo je prodala, pri čemer je bila tudi ta dobava oproščena plačila DDV. Ker je nizozemski davčni organ menil, da dobava toženi družbi v postopku v glavni stvari ni izpolnjevala pogojev iz nacionalnih določb in bi morala biti zato oproščena plačila DDV, je navedeni družbi izdal odločbo o odmeri za znesek, ki je ustrezal dolgovanemu znesku po popravku odbitka DDV, ki ga je dobavitelj izvedel ob pridobitvi nepremičnine, ki jo je nato dobavil prvonavedeni družbi.

Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), ki je odločalo o tem sporu, je Sodišče spraševalo, ali se lahko zneski, dolgovani po popravku odbitka DDV, izterjajo od davčnega zavezanca, ki ni tisti, ki je ta odbitek izvedel.

Sodišče je v zvezi s tem opozorilo, da je mehanizem popravkov sestavni del ureditve odbitkov DDV (točka 33). Cilj pravil glede popravkov odbitkov je namreč izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi nevtralnost DDV, tako da transakcije, izvršene na predhodni stopnji, še naprej omogočajo pravico do odbitka samo v obsegu, v katerem prispevajo k dobavam, za katere se plača tak davek. Cilj je torej vzpostavitev tesne in neposredne povezave med pravico do odbitka vstopnega DDV in uporabo zadevnega blaga ali storitev za obdavčljive izstopne transakcije (točka 34).

Sodišče je navedlo, da se zneski, dolgovani po popravku odbitka DDV, ne morejo izterjati od davčnega zavezanca, ki ni tisti, ki je ta odbitek izvedel (točka 47 in izrek). Nasprotna razlaga po mnenju Sodišča ne bi bila združljiva s cilji, ki se uresničujejo na področju popravka odbitkov. V tem okviru možnosti, da se predvidi, da poleg davčnega zavezanca nekdo drug solidarno odgovarja za plačilo davka, ni mogoče razlagati tako, da se dovoljuje naložitev plačila samostojne davčne obveznosti tej osebi (točka 39). Poleg tega v primeru zaporednih dobav nepremičnine okoliščina, da eden od zadevnih davčnih zavezancev ob dobavi, v kateri je bil udeležen, ni ravnal v skladu s podrobnimi pogoji za uveljavljanje pravice do izbire obdavčitve, ne more povzročiti obveznosti tega davčnega zavezanca, da plača davčno terjatev, dolgovano na podlagi popravka odbitka DDV, ki ga je v zvezi z eno od dobav, s katero prvonavedeni davčni zavezanec ni povezan, uporabil drug davčni zavezanec (točka 40).

### [Sodba z dne 6. februarja 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)<sup>31</sup>

V tej zadevi je predložitveno sodišče med drugim spraševalo, ali načelo pravne varnosti nasprotuje upravni praksi nacionalnih davčnih organov, ki prekličejo odločbo, s katero so

---

<sup>31</sup> Glej glede dejanskega stanja del V tega prikaza, naslovljen „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“.



davčnemu zavezancu priznali pravico do odbitka DDV, in od njega na podlagi ponovnega nadzora zahtevajo navedeni DDV s pripadki zaradi zamude.

Sodišče je razsodilo, da načelo pravne varnosti ne nasprotuje upravni praksi romunskih davčnih organov, ki tako odločbo prekličejo pred iztekom prekluzivnega roka.

V skladu z načelom pravne varnosti se davčni položaj davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti do davčne uprave sicer ne more časovno neomejeno izpodbijati (točka 46). Vendar so nacionalni predpisi, s katerimi se izjemoma dovoljuje, da se pred iztekom zastaralnega roka opravi ponovni nadzor glede določenega obdobja, če se pojavijo dodatni podatki, s katerimi davčni inšpektorji na dan preverjanj niso bili seznanjeni, ali če se ugotovijo računске napake, ki vplivajo na rezultate teh preverjanj, v skladu z načelom pravne varnosti (točki 47 in 48).

Sodišče je glede pripadkov zaradi zamude razsodilo, da države članice, če ni harmonizacije zakonodaje Unije na področju sankcij, ki veljajo pri nespoštovanju pogojev, določenih z ureditvijo, vzpostavljeno s to zakonodajo, ostanejo pristojne za izbiro sankcij, ki se jim zdijo ustrezne. Vendar morajo to pristojnost izvajati v skladu s pravom Unije in njegovimi splošnimi načeli, torej v skladu z načelom sorazmernosti (točki 50 in 51 ter točka 2 izreka).

**[Sodba z dne 9. junija 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)**<sup>32</sup>

V tej sodbi je predložitveno sodišče v bistvu spraševalo, ali je treba glede popravka odbitka DDV Direktivo 77/388 razlagati tako, da nasprotuje izvedbi takega popravka odbitkov DDV za blago ali storitve, ki so zajeti s členom 17(5) navedene direktive, ker se je med zadevnim popravkom spremenil razdelitveni ključ za DDV, uporabljen za izračun teh odbitkov. Spraševalo je tudi, ali načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki ne določa izrecno popravka vstopnega davka v smislu člena 20 Direktive 77/388 po spremembi razdelitvenega ključa za DDV, ki se je uporabil za izračun nekaterih odbitkov, niti ne določa prehodne ureditve.

Sodišče je razsodilo, da se z Direktivo 77/388 zahteva, da se odbitki DDV za blago in storitve iz člena 17(5) navedene direktive popravijo po tem, ko je v obdobju zadevnega popravka prišlo do sprejetja razdelitvenega ključa za ta davek, ki se uporabi za izračun teh odbitkov in ki se razlikuje od metode za določitev pravice do odbitnega deleža, določene v isti direktivi (točka 47 in točka 2 izreka). Začetne odbitke je namreč treba popraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki se upoštevajo pri določitvi zneska teh odbitkov (točka 38). Razdelitveni ključ in s tem uporabljena metoda za izračun zneska odbitka pomenita dejavnika, ki se upoštevata pri določitvi zneska odbitkov (točka 42).

Sodišče je tudi navedlo, da je treba načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj razlagati tako, da ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki ne določa izrecno popravka vstopnega DDV po spremembi razdelitvenega ključa za DDV, ki se uporabi za izračun nekaterih odbitkov, niti ne določa prehodne ureditve, čeprav vrhovno sodišče s strani davčnega zavezanca

---

<sup>32</sup> Glej glede dejanskega stanja del III tega prikaza, naslovljen „Odbitni delež“.

uporabljeno metodo razdelitve vstopnega DDV na podlagi razdelitvenega ključa, ki je bil uporabljen pred to spremembo, na splošno priznava kot ustrezno (točka 65 in točka 3 izreka).

Po mnenju Sodišča to pomeni, da načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj ni mogoče razlagati tako, da bi morala biti, da bi bilo mogoče naložiti obveznost popravka odbitka davka v primeru spremembe metode za izračun tega odbitka, obvezna narava tega popravka izrecno navedena v nacionalni zakonodaji, na podlagi katere je bil ta popravek izveden (točka 54). Vendar je lahko v posebnih položajih, ko se to zahteva z navedenima načeloma, nujna uvedba takšne ureditve, prilagojene okoliščinam (točka 57). Tako lahko nacionalni zakonodajalec krši navedeni načeli, če nenadno in nepredvidljivo sprejme nov zakon, s katerim se odpravi pravica, ki so jo do takrat imeli davčni zavezanci, ne da bi se jim pustilo dovolj časa za prilagoditev, čeprav glede na cilj, ki se uresničuje, to ni bilo potrebno (točka 58). Zlasti morajo davčni zavezanci imeti čas za prilagoditev, če morajo zaradi odprave pravice, ki so jo imeli do takrat, izvesti nadaljnje ekonomske prilagoditve (točka 59).

Vendar je Sodišče trdilo, da se s spremembo metode za izračun ne odpravlja pravica davčnih zavezancev, temveč se spreminja njen obseg (točka 61). Po drugi strani je Sodišče ugotovilo, da taka sprememba sama po sebi načeloma ne pomeni, da davčni zavezanci izvedejo nadaljnje ekonomske prilagoditve, tako da obdobje za prilagoditev očitno ni nujno potrebno (točka 62).

## VII. Vračila

Pravica davčnega zavezanca s sedežem v državi članici do vračila DDV, plačanega v drugi državi članici, kot jo ureja Direktiva 2008/9/ES<sup>33</sup>, ustreza pravici, ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo 2006/112, da odbije vstopni DDV, ki ga je plačal v svoji državi članici. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pravica davčnih zavezancev, da DDV, ki ga morajo plačati, znižajo za vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago in storitve, ki so jih prejeli, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije.

### [Sodba z dne 21. junija 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

V tej zadevi je nacionalna davčna uprava zavrnila vračilo DDV, ki ga je tožena stranka v zadevi plačala leta 1999. Zahtevak za vračilo je bil vložen 27. julija 2000. Davčna uprava je svojo zavrnitev utemeljila z zamudo pri vložitvi zahtevka za vračilo, ki bi moral biti vložen najpozneje 30. junija 2000.

Predložitevno sodišče je Sodišče spraševalo, ali je rok, ki je z Direktivo 79/1072 določen za vložitev zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost s strani davčnih zavezancev, katerih sedež ni na ozemlju države, prekluziven.

<sup>33</sup> Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23).

Sodišče je ugotovilo, da se rok iz člena 7(1), prvi pododstavek, zadnji stavek, Direktive 79/1072 ne sme razumeti kot instruktivski rok, torej kot rok, pri prekoračitvi katerega ne nastopi prekluzija. Sodišče je namreč tako glede na besedilo zadevne določbe kot tudi glede na cilj Direktive 79/1072, ki je „odpraviti neskladnost med ureditvami, ki sedaj veljajo v državah članicah in ki v nekaterih primerih povzročajo odklone v trgovanju in izkrivljanje konkurence“, razsodilo, da je treba šestmesečni rok, določen z Direktivo, za vložitev zahtevka za vračilo DDV šteti za rok, pri prekoračitvi katerega nastopi prekluzija (točke 24, 28, 34 in izrek).

**[Sodba z dne 25. oktobra 2012, Daimler in Widex \(C-318/11 in C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)**

Predloga za sprejetje predhodne odločbe sta bila vložena v okviru dveh sporov med družbo s sedežem v Nemčiji in družbo s sedežem na Danskem na eni strani ter Skatteverket (švedska davčna uprava) na drugi strani glede zakonitosti odločb zadnjenavedene, s katerimi je zavrnila zahtevke teh družb za vračilo DDV, plačanega na Švedskem ob pridobitvi blaga ali storitev. Davčna uprava je zahtevano vračilo zavrnila z obrazložitvijo, da imata navedeni podjetji na Švedskem stalno poslovno enoto. Podjetje, ki je imelo sedež gospodarske dejavnosti v Nemčiji, je izvajalo zimsko testiranje avtomobilov v obratih za testiranje na Švedskem, kjer je imelo hčerinsko družbo v stoddostni lasti, ki mu je zagotavljala prostore, testne steze in storitve, povezane s testiranjem. Navedeno podjetje je v okviru testiranja avtomobilov opravilo pridobitve. Drugo podjetje, katerega sedež gospodarske dejavnosti je bil na Danskem, je imelo raziskovalni oddelek na Švedskem. Za potrebe raziskovalnega dela v tem oddelku je prav tako pridobivalo blago in storitve. Nobeno od teh dveh podjetij po svojih službah za tehnično testiranje in raziskovanje na Švedskem ni opravljalo obdavčljivih transakcij nižje v verigi.

Predložitveno sodišče je v okviru tega Sodišče med drugim spraševalo, ali je mogoče šteti, da ima zavezanec za DDV s sedežem v državi članici, ki v drugi državi članici izvaja le tehnično testiranje ali raziskovalno delo in ne opravlja obdavčljivih transakcij, v tej drugi državi članici „stalno poslovno enoto, iz katere se opravljajo poslovne transakcije“, v smislu Direktive 2008/9.

Sodišče je najprej navedlo, da pojem „stalna poslovna enota, iz katere se opravljajo poslovne transakcije“ vsebuje kumulativna pogoja, ki se nanašata na eni strani na obstoj „stalne poslovne enote“ in na drugi strani na opravljanje „poslovnih transakcij“ iz te poslovne enote (točka 32). Za izključitev pravice do vračila je treba ugotoviti, da je stalna poslovna enota v državi vložitve zahtevka za vračilo dejansko opravljal obdavčljive transakcije, in ne le, da jih je lahko opravljal (točka 37).

Dalje je Sodišče ugotovilo, da v sporih o glavni stvari ni sporno, da zadevni podjetji po svojih službah za tehnično testiranje in raziskovanje nista opravljal obdavčljivih transakcij nižje v verigi v državi članici, v kateri so bili vloženi zahtevki za vračilo (točka 38). V takih okoliščinah je treba priznati pravico do vračila DDV, ne da bi bilo treba poleg tega preučiti, ali imata zadevni podjetji „stalno poslovno enoto“, saj sta pogoja, ki sestavljata merilo „stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije“, kumulativna (točka 39). Okoliščina, da ima davčni zavezanec v državi članici vložitve zahtevka za vračilo hčerinsko družbo v stoddostni lasti, ki je skoraj izključno namenjena temu, da zanj opravlja razne storitve v zvezi s tehničnim testiranjem, ne vpliva na to razlago (točka 51 in izrek). Taka hčerinska družba v stoddostni lasti je namreč avtonomno obdavčena pravna oseba (točka 48).

**Sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204)**

V tej zadevi so družba s sedežem v Nemčiji in družbi s sedežem na Slovaškem (v nadaljevanju: družbe Hella) v obdobju med letoma 2004 in 2010 družbi Volkswagen AG s sedežem v Nemčiji dobavljale matrice za proizvodnjo sistemov avtomobilske osvetlitve. Pri tem družbe Hella v račune, ki so jih izstavile, niso vključile DDV, ker so menile, da gre za „finančno nadomestilo“, ki je oproščeno plačila DDV. Družbe Hella so leta 2010 ugotovile, da njihov pristop ni v skladu s slovaškim pravom. Zato so izstavile račune, v katerih je bil naveden DDV, ki ga je družba Volkswagen AG dolgovala za dobavo zadevnega blaga, in vložile dodatne obračune DDV za vsa leta od 2004 do 2010 ter plačale DDV v proračun države. Družba Volkswagen je 1. julija 2011 pri slovaški davčni upravi vložila zahtevek za vračilo DDV, zaračunanega za te dobave.

Davčna uprava je temu zahtevku delno ugodila in naložila vračilo DDV, ki ustreza dobavam blaga, opravljenim med letoma 2007 in 2010. Zavrnila pa ga je v delu, ki se je nanašal na obdobje med letoma 2004 in 2006, in sicer zaradi poteka prekluzivnega roka petih let, določenega v slovaškem pravu. V zvezi s tem je menila, da je pravica do vračila DDV nastala v trenutku dobave blaga. Predložitveno sodišče je Sodišče spraševalo, ali je treba pravo Unije razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari in v katerih je bil DDV davčnemu zavezancu zaračunan in ga je ta plačal več let po dobavi zadevnega blaga, zavrne priznanje pravice do vračila DDV, ker je prekluzivni rok, ki je v navedeni ureditvi določen za uveljavljanje te pravice, začel teči z dnem dobave blaga in potekel pred vložitvijo zahtevka za vračilo.

Sodišče je najprej opozorilo, da je pravica do odbitka DDV odvisna od upoštevanja tako vsebinskih kot formalnih zahtev ali pogojev (točka 40). Čeprav pravica do odbitka DDV nastane hkrati z obveznostjo obračuna davka, je njeno uveljavljanje načeloma mogoče šele, ko ima davčni zavezanec račun (točka 43). Davčnemu zavezancu se lahko dovoli odbitek DDV, tudi če pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalnih predpisih (točka 45).

Sodišče je ugotovilo, da v okoliščinah te zadeve za družbo Volkswagen AG objektivno ni bilo mogoče, da bi svojo pravico do vračila uveljavljala, preden so družbe Hella popravile DDV, saj pred tem ni imela računov niti ni vedela, da se DDV dolguje (točka 49). Šele po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki dajejo pravico do odbitka DDV, in je lahko družba Volkswagen AG zahtevala oprostitev plačila DDV. Ker družba Volkswagen AG ni ravnala neskrbno in ker ni bilo zlorabe ali tajnega dogovora z družbami Hella z namenom goljufije, ni mogoče s prekluzivnim rokom, ki naj bi začel teči s trenutkom dobave blaga in bi za nekatera obdobja potekel pred tem popravkom, veljavno zanikati pravice do vračila DDV (točka 50).

Vendar bi bila možnost uveljavljanja pravice do odbitka DDV brez kakršnih koli časovnih omejitev po mnenju Sodišča v nasprotju z načelom pravne varnosti (točka 46). Rok se mora enako uporabljati za podobne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in pravice, ki temeljijo na pravu Unije, ter v praksi ne sme onemogočati ali pretirano oteževati uveljavljanja pravice do odbitka DDV (točka 47). Poleg tega lahko države članice določijo še druge obveznosti, za katere menijo, da so potrebne za pravilno pobiranje DDV in preprečevanje utaj, vendar ti ukrepi ne smejo preseči tistega, kar je nujno za doseganje navedenih ciljev, in se ne smejo uporabljati tako, da bi bila zaradi njih sistematično ogrožena nevtralnost DDV (točka 48).