



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 6. decembra 2018¹

Zadeva C-566/17

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach
proti
Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regionalno upravno sodišče v Wrocławu, Poljska))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Pravica do odbitka vstopnega davka, nastalega pri dobavi blaga in storitev, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti – Določitev deleža vstopnega davka, ki ga je mogoče odbiti – Načelo davčne nevtralnosti – Ali in v kolikšnem obsegu mora biti izračun vstopnega davka določen z zakonom – Neobstoj nacionalnih pravil o metodah za določitev razdelitve vstopnega davka za blago in storitve, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti“

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil podan v okviru spora v zvezi z obsegom pravice do odbitka vstopnega DDV, plačanega za blago in storitve, ki jih davčni zavezanci neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti.

2. Medtem ko se zdi, da iz sistematike Direktive 2006/112/ES² izhaja, da je to pravico mogoče uveljavljati samo, če se blago in storitve uporabljajo za prvonavedeno vrsto dejavnosti, navedena direktiva ne določa metod ali meril za razdelitev vstopnega davka v takšnih okoliščinah. Predložitveno sodišče prosi za smernice o tem, ali dejstvo, da tudi v nacionalnem pravu ni posebnih pravil o tem vprašanju, vpliva na to, v kolikšnem obsegu lahko davčni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV v zvezi s takim blagom in storitvami. Zlasti se postavlja vprašanje, ali v pravu Unije obstaja splošno načelo ali temeljna pravica, ki nasprotuje temu, da nacionalno sodišče v takih okoliščinah uporabi omejitve pravice do odbitka v zadevi v glavni stvari.

Direktiva 2006/112/ES

3. Člen 9(1) Direktive 2006/112/ES določa, da je „Davčni zavezanec“ [...] vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“ Člen 13 te direktive določa, da se javne osebe „ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.“

¹ Jezik izvirnika: angleščina.

² Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60).

4. Naslov X Direktive 2006/112/ES („Odbitki“) je razdeljen na več poglavij. Člen 168 iz poglavja 1, ki je naslovljeno „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, določa, da „[d]okler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima [ta] davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, [...]: [3] (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec“.⁴

5. Člen 173(1) iz poglavja 2 („Delež odbitka“) določa, da „[z]a blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije [...] pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam“. V tem členu je pojasnjeno še, da se „[o]dbitni delež [...] določi v skladu [...] [s formulo, določeno za ta namen, v] člen[ih] 174 in 175“.⁵

Nacionalna zakonodaja

Ustava Republike Poljske

6. V skladu s členom 217 ustave Republike Poljske morajo biti ukrepi, ki se nanašajo na naložitev davkov, vključno z določitvijo davčnih zavezancev, davčnih stopenj in pravil za dodeljevanje davčnih olajšav in odpustitev ter kategorijami davčnih zavezancev, ki so oproščeni davka, določeni z zakonom.

Zakon o DDV

7. Direktiva 2006/112/ES je bila prenesena v poljski pravni red z Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004, kakor je bil spremenjen.⁶

8. Člen 15(6) zakona o DDV določa, da se za „davčne zavezance“ ne štejejo javni organi in uradi, ki podpirajo te organe na področju nalog, določenih z upoštevnimi določbami, zaradi izpolnitve katerih so bili ustanovljeni, z izjemo dejavnosti, ki se izvajajo na podlagi pogodb civilnega prava.

9. S členom 86(1) zakona o DDV je v nacionalni pravni red prenesen člen 168 Direktive 2006/112/ES. Ta člen določa, da imajo „[d]avčni zavezanci iz člena 15 [...] pravico, da od dolgovanega davka odbijejo vstopni davek, dokler se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčljivih transakcij“ (moj poudarek).

10. Člen 90, od (1) do (3), zakona o DDV odraža člene od 173 do 175 Direktive 2006/112/ES, kolikor te določbe urejajo sorazmerni odbitek DDV v primeru blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec uporablja za gospodarske dejavnosti, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, in za dejavnosti, v zvezi s katerimi nima pravice do odbitka DDV.

11. Členu 86 zakona o DDV so bili 1. januarja 2016 dodani odstavki od 2a do 2h. S temi določbami je bil vstavljen neizčrpen seznam metod, ki jih davčni zavezanec lahko uporabi za določanje odbitnega deleža vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti tega davčnega zavezanca.

3 „Izstopni DDV“.

4 „Vstopni DDV“.

5 V členu 174 so opredeljeni elementi, ki se vključijo v števec in imenovalac ulomka, ki ga je treba uporabiti za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV. Člen 175 določa, da davčni zavezanec na podlagi svojih napovedi pod nadzorom davčnega organa letno začasno izračuna ali oceni odbitni delež, ki ga je treba popraviti v naslednjem letu, ko je znan točen delež.

6 Dziennik Ustaw (Uradni list), 2011, št. 177, postavka 1054 (v nadaljevanju: zakon o DDV).

Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

12. Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (v nadaljevanju: združenje občin) je oseba javnega prava, na katero je več lokalnih organov preneslo nalogo opravljanja njihovih zakonskih obveznosti v zvezi z ravnanjem z odpadki na geografskih območjih, za katera so odgovorni vsak v svojem delu. Združenje občin za izvajanje teh nalog prejema dajatev za ravnanje z odpadki. V skladu z nacionalno zakonodajo se združenje občin v zvezi s tem ne šteje za davčnega zavezanca, zato njegove dejavnosti niso predmet DDV.

13. Med letoma 2013 in 2015 je združenje občin opravljalo dodatne storitve proti plačilu, in sicer zagotavljanje in prevoz kontejnerjev za različne vrste odpadkov. Dobava teh storitev je gospodarska dejavnost za namene Direktive 2006/112/ES. Za nekatere od teh storitev se plačuje DDV po različnih stopnjah, druge pa so oproščene DDV.

14. V tem obdobju je imelo združenje občin kapitalske in tekoče stroške. Nekateri od njih so bili povezani z dobavami, opravljenimi v zvezi z njegovimi gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi.

15. Združenje občin je imelo dvome glede načina pravilnega izračuna odbitnega deleža vstopnega DDV za te dobave. Zato je Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vodja davčne uprave, Poljska)⁷ zaprosilo za davčno stališče o njegovem položaju v skladu s pravili o DDV.

16. Vodja uprave je 17. oktobra 2016 odločil⁸, da bi morale združenje občin za določitev deleža davka, ki ga je mogoče odbiti, najprej določiti delež vstopnega davka, povezanega z gospodarsko dejavnostjo, to je transakcijami, za katere se plačuje DDV ali ki so oproščene tega davka, nato pa, ker so nekatere njegove dejavnosti oproščene DDV, tako dobljeni znesek vstaviti v formulo iz člena 90 davka o DDV. Vodja uprave je menil tudi, da je za izbiro metode izračuna odgovoren izključno davčni zavezanec.

17. Združenje občin je to odločbo izpodbijalo pred predložitvenim sodiščem. Trdilo je, da začetna razdelitev vstopnega DDV v zakonu o DDV ni določena, zato se za njegovo pravico do odbitka davka lahko uporablja samo formula iz člena 90 davka o DDV.

18. V zvezi s tem predložitveno sodišče ugotavlja, da ob nastanku dejstev v nacionalnem pravnem redu ni bilo določb o merilih ali metodah za izračunavanje odbitnega deleža vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. Predložitveno sodišče navaja, da je v primeru pravnih oseb, ki izvajajo javnopravne zakonske obveznosti – čeprav se samo del takih dobav dejansko uporablja za gospodarsko dejavnost, medtem ko se ostale dobave uporabljajo za dejavnosti zunaj področja uporabe Direktive 2006/112/ES – neobstoj takih pravil pripeljal do upravne prakse, v skladu s katero se je priznala pravica do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za take dobave.⁹ Predložitveno sodišče dodaja, da se je ta praksa razvila na podlagi sodbe Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z dne 24. oktobra 2011¹⁰ v povezavi z načelom iz člena 217 ustave Republike Poljske, da je za nalaganje davkov in dajatev izključno pristojen zakonodajalec.

⁷ V nadaljevanju: vodja uprave.

⁸ Kot razumem, je ta vrsta upravnega akta v bistvu uradna izjava organa, ki izraža njegovo mnenje, kako je treba pravilno razlagati in uporabljati neko določbo davčne zakonodaje v dejanskih okoliščinah danega davčnega zavezanca. Ta postopek je določen v členih od 14b do 14s Ordynacja podatkowa (zakon o davčnem postopku) z dne 29. avgusta 1997, Dziennik Ustaw (Uradni list) iz leta 1997, št. 137, postavka 926, kakor je bil spremenjen.

⁹ V nadaljevanju: pravica do celotnega odbitka.

¹⁰ Zadeva I FPS 9/10. Predložitveno sodišče je navedlo, da je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) v tej sodbi ugotovilo, da formula iz člena 90 zakona o DDV *ni* namenjena za uporabo v zvezi z vstopnim DDV, plačanim za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca. Predložitveno sodišče je pojasnilo, da je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) v obrazložitvi sodbe navedlo, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za take dobave, ker poljski zakonodajalec ni določil metod in meril za razdelitev vstopnega DDV na transakcije, za katere se plačuje DDV, in transakcije, za katere se DDV ne plačuje.

19. Predložitveno sodišče je na podlagi tega prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 168(a) Direktive 2006/112/ES [...] in načelo nevtralnosti DDV nasprotujeta nacionalni praksi, s katero se priznava pravica do odbitka celotnega davka, zaračunanega v zvezi z nabavo blaga in storitev, uporabljenih tako za transakcije zavezanca, ki spadajo na področje uporabe DDV (obdavčene in oproščene), kot za transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, ker v nacionalni zakonodaji ni metod in meril za razdelitev zneskov vstopnega davka, zaračunanega v zvezi z navedenimi vrstami transakcij?“

20. Združenje občin, Republika Poljska in Komisija so predložili pisna stališča. Na obravnavi 20. septembra 2018 so vse navedene stranke in tožena stranka v postopku v glavni stvari (vodja uprave) ustno podale navedbe.

Uvodne opombe

21. Kot sem pojasnila zgoraj,¹¹ je glavna zakonska obveznost združenja občin zagotavljanje storitev v javnem interesu. Predložitveno sodišče pravilno opozarja, da takšne dejavnosti niso gospodarska dejavnost v smislu člena 9 Direktive 2006/112/ES in ne spadajo na področje uporabe navedene direktive. Iz tega sledi, da v skladu s členom 13 navedene direktive združenje občin v tem smislu ni davčni zavezanec.

22. Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je samo majhen del dejavnosti združenja občin gospodarske narave v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES, zato je združenje davčni zavezanec za namene navedene direktive samo v zvezi s temi dejavnostmi.

23. Združenje občin v povezavi s storitvami, ki jih zagotavlja v okviru svoje zakonske naloge v javnem interesu, *ne pobira izstopnega DDV*. Ceni dodatnih storitev, ki jih izvaja za svoje stranke, pa, nasprotno, mora prišteti izstopni DDV po veljavni stopnji in ga pobrati od teh strank.

24. Dobavitelji združenja občin obračunavajo *vstopni DDV* po veljavnih stopnjah na blago in storitve, ki jih pridobi združenje, ne glede na namen, za katerega združenje nato uporabi dobavljeno. Tu je mogoče razlikovati tri kategorije dobav: (i) dobave, ki se uporabljajo izključno za gospodarske dejavnosti, (ii) dobave, ki se uporabljajo izključno za zakonsko dejavnost v javnem interesu, in (iii) dobave, ki se neločljivo uporabljajo za obe vrsti dejavnosti.¹²

25. V postopku v glavni stvari ni sporno, da se vstopni DDV, plačan za prvo kategorijo dobav, *v celoti odbije*, medtem ko vstopnega DDV, plačanega za drugo kategorijo, *ni mogoče odbiti*.

Presoja vprašanja za predhodno odločanje

26. Predložitveno sodišče z vprašanjem prosi za razlago glede združljivosti upravne prakse dodeljevanja pravice davčnim zavezancem, ki hkrati izvajajo zakonsko dejavnost v javnem interesu in gospodarsko dejavnost, kot je združenje občin, do odbitka celotnega vstopnega DDV za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti tega davčnega zavezanca (zgoraj navedena tretja kategorija), s pravom Unije.

27. Dvomi predložitvenega sodišča očitno izhajajo iz neobstoja določb v zvezi s tem vprašanjem ne le v zakonu o DDV, temveč tudi v Direktivi 2006/112/ES.

¹¹ Glej točke od 12 do 14 zgoraj.

¹² Glej točko 14 zgoraj.

28. V skladu z ustaljeno sodno prakso se z Direktivo 2006/112/ES ne usklajujejo metode ali merila, ki bi jih morale države članice uporabljati pri sprejemanju določb o razdelitvi zneskov vstopnega DDV glede na to, ali se stroški nanašajo na gospodarske ali negospodarske dejavnosti.¹³

29. Zlasti je Sodišče štelo, da se ureditev odbitnega deleža, ki je določena v členih od 173 do 175 Direktive 2006/112/ES, lahko uporabi le za primere, v katerih davčni zavezanec blago in storitve uporabi tako za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka.¹⁴ Ni torej predvidena za uporabo v zvezi z vstopnim DDV za dobave, ki se *neločljivo* uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

30. Zaradi spoštovanja preostale pristojnosti držav članic in praktičnih razlogov, povezanih z raznolikostjo in zapletenostjo dejanskih stanj, ki Sodišču ne omogočajo, da bi dalo eni metodi ali merilu prednost pred drugo oziroma drugim, Sodišče ni želelo nadomestiti zakonodajalca EU in nacionalnih organov, da bi določilo splošno metodo za izračun deleža gospodarskih dejavnosti v primerjavi z negospodarskimi.¹⁵

31. V teh okoliščinah morajo države članice uvesti ustrezne metode in merila, *skladna z načeli, na katerih temelji* skupni sistem DDV, da davčnim zavezancem omogočijo ustrezne izračune.¹⁶ Države članice imajo torej obveznost uvesti takšne metode in merila, vendar pa imajo v zvezi s temi pravili določeno polje proste presoje¹⁷ pod pogojem, da ne zanemarijo *ciljev* in *vloge* člena 168 Direktive 2006/112/ES v sistemu DDV.¹⁸

32. Svojo presojo bom zato začela s preučevanjem meja tega polja proste presoje. To bom naredila v več fazah. Najprej bom preučila, ali Direktiva 2006/112/ES ali načelo davčne nevtralnosti nasprotuje dodelitvi pravice davčnemu zavezancu do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se *neločljivo* uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti. Če bo odgovor na to vprašanje pritrdilen, bom nato obravnavala, kaj ta ugotovitev pomeni z vidika diskrecijske pravice, ki jo imajo države članice, in obveznosti nacionalnih sodišč. Nazadnje bom preučila, ali se lahko združenje občin vseeno opre na druge določbe Direktive 2006/112/ES ali splošna načela prava Unije, da bi si zagotovilo pravico do celotnega odbitka.

Ali Direktiva 2006/112/ES ali načelo davčne nevtralnosti nasprotujeta pravici do celotnega odbitka?

33. Najprej bi rada opozorila na osnovne značilnosti sistema DDV, kot so opredeljene v Direktivi 2006/112/ES.

34. Sodišče je v ustaljeni sodni praksi pojasnilo, da so „bistvene značilnosti“ DDV naslednje: (i) davek na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije (dobavo; načelo univerzalnosti); (ii) znesek je določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna v zameno za dobavljeno blago in opravljene storitve; (iii) pobiranje davka v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij; in (iv) davčni zavezanec od

13 Sodba z dne 13. marca 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 33).

14 Sodba z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt* (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 26). Sodišče je dalje razložilo, da je treba v skladu s tem transakcije zunaj področja uporabe Direktive 2006/112/ES, za katere torej ni priznana pravica do odbitka, izključiti iz imenovalca v ulomku, ki se uporablja za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV v skladu s členom 173, da ne bi ogrozili cilja glede nevtralnosti, ki jo zagotavlja skupni sistem DDV (sodbi z dne 29. aprila 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, točka 54, in z dne 27. septembra 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 44).

15 Sodba z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt* (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 32).

16 Sodba z dne 13. marca 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, točka 34).

17 Sodba z dne 16. julija 2015, *Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt* (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 27).

18 Glej po analogiji sodbo z dne 14. septembra 2006, *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, točka 28).

dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah procesa proizvodnje in distribucije, tako da se ta davek v dani fazi dejansko nanaša le na v njej dodano vrednost in da je končna obremenitev z davkom na koncu prenesena na potrošnika, ki nima pravice do odbitka vstopnega DDV.¹⁹ V ekonomskem smislu je torej DDV splošen, večstopenjski, nekumulativni prometni davek.

Položaj pravice do odbitka vstopnega DDV v skupnem sistemu DDV

35. Sodišče je večkrat odločilo, da je pravica do odbitka vstopnega DDV sestavni del mehanizma DDV in pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV.²⁰

36. Vendar ta pravica ni samostojna in je zato ni treba preučiti samostojno.

37. Prvič, osrednja značilnost sistema DDV je, da vsak davčni zavezanec za državo pobira DDV od svojih strank, tako da ga obračuna na ceno dobavljenega blaga in opravljenih storitev. Izstopni DDV *ni last davčnega zavezanca*: po definiciji ga je treba v določenih rokih izročiti državnim blagajni. Drugič, davčni zavezanec ima pravico omejiti obseg te odgovornosti, samo če in kolikor je prej plačal vstopni DDV svojim dobaviteljem, ki so ga vključili v ceno svojih dobav in ga prav tako pobrali za državo.

38. To povzema samo bistvo pravice do odbitka vstopnega DDV v skladu s členom 168 Direktive 2006/112/ES. Lahko bi rekli, da je načelo obdavčenja *primarno*, pravica do odbitka pa *pomožna*.

39. Iz tega neizogibno izhaja, da je namen pravice do odbitka *le* razbremenitev davčnega zavezanca – kot pobiralca davka za državo – bremena dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja, da se vse take dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralnno, če so tudi same načeloma predmet DDV (načelo davčne nevtralnosti).²¹

40. Dalje, za to pravico velja več pogojev.

41. Zlasti sem v sklepnih predlogih v zadevi Stradasfalti²² ugotovila, da poved „*dokler se blago in storitve uporabljajo za namene [...] obdavčljivih transakcij*“ v členu 17(2) Šeste direktive²³ (predhodnica Direktive 2006/112/ES) pomeni omejitev obsega te pravice. Več let kasneje je Sodišče izrecno potrdilo moje stališče s tem, da je odločilo, da iz uvodnega dela člena 168 Direktive 2006/112/ES, ki določa pogoje za nastanek pravice do odbitka in njen obseg, izhaja, da lahko le transakcije, ki so predmet izstopnega davka, omogočajo nastanek pravice do odbitka DDV za pridobitev blaga in storitev, uporabljenih za opravljanje teh transakcij.²⁴ Iz tega sledi, da je pravica do odbitka pogojena s tem, da je davčni zavezanec v okviru svoje gospodarske dejavnosti opravil obdavčljive dobave.

42. Iz navedenega prav tako izhaja, da dogodek, ki omogoča to pravico, ni trenutek plačila vstopnega DDV, temveč trenutek, ko davčni zavezanec uporabi vstopne dobave za svojo gospodarsko dejavnost. Če se blago ali storitve uporabljajo za obdavčene izstopne transakcije, je treba odbiti davek, ki velja za vstopne transakcije, da bi se tako izognili dvojnemu obdavčevanju.²⁵

19 Glej v tem smislu na primer sodbo z dne 3. oktobra 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, točka 28 in navedena sodna praksa).

20 Glej v tem smislu sodbo z dne 10. julija 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, točki 14 in 15).

21 Sodba z dne 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, točka 23 in navedena sodna praksa).

22 Sklepni predlogi v zadevi C-228/05 (EU:C:2006:425, točki 82 in 83) (moj poudarek).

23 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) (zdaj člen 168 Direktive 2006/112/ES).

24 Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 42).

25 Glej v tem smislu sodbo z dne 30. marca 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, točka 24), in sklep z dne 5. junija 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, točka 19).

43. Sodišče je poleg tega že večkrat odločilo, da je pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka. Da bi bil DDV odbiten, morajo imeti vstopne transakcije torej *neposredno in takojšnjo povezavo* z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka.²⁶ Če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV, če so stroški prvonavedene transakcije del splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih ta davčni zavezanec dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s *celotno* gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.²⁷

44. Nasprotno, kakor hitro je neposredna in takojšnja povezava med nastalimi vstopnimi stroški in nadaljnjimi ekonomskimi dejavnostmi davčnega zavezanca pretrgana, vstopnega DDV ni mogoče odbiti. Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je tako zlasti, kadar se blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabijo za potrebe oproščenih transakcij ali transakcij, ki ne spadajo na področje uporabe DDV. V teh dveh položajih ni mogoče pobrati izstopnega davka in v skladu s tem tudi ne odbiti vstopnega davka.²⁸

45. Iz same strukture skupnega sistema DDV izhaja, da je odbitek vstopnih davkov povezan s pobiranjem izstopnih davkov.²⁹ Zato se popolnoma strinjam z generalno pravobranilko J. Kokott, da davčni zavezanec ne more uveljavljati odbitka vstopnega davka, ne da bi plačal davek iz naslova izstopnih transakcij. Glede na logiko Direktive 2006/112/ES je tako „asimetrično sklicevanje“ načelno izključeno.³⁰

46. Povsem jasno mi je torej, da se združenje občin ne more opreti na Direktivo 2006/112/ES, da bi dobilo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za njegove negospodarske in gospodarske dejavnosti.

47. Čeprav so take dobave povezane z gospodarsko dejavnostjo združenja občin, je bil samo majhen delež teh dobav dejansko uporabljen za dejavnosti, za katere je združenje občin obračunalo izstopni DDV.

48. Seveda bi moralo imeti združenje občin možnost, da se ustrezni *delež* vstopnega DDV odbije v skladu s členom 168(a) Direktive 2006/112/ES. Vendar bi bilo v nasprotju z zgoraj navedenim načelom simetričnosti, če bi lahko združenje občin odbilo tudi preostanek vstopnega DDV, ki ne ustreza izstopnemu DDV.

49. Generalni pravobranilec M. Szpunar je v svojih sklepnih predlogih v zadevi Český rozhlas³¹ preučil, kaj bi pomenila podelitev take pravice. Ugotovil je, da bi bilo to v nasprotju z logiko skupnega sistema DDV, natančneje, s kategoričnim in jasnim besedilom člena 168 Direktive 2006/112/ES. To analizo je mogoče prenesti na obravnavano zadevo.

26 Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 23).

27 Sodba z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schifffahrt (C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 24).

28 Sodbi z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11 (EU:C:2012:97, točka 44), in z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 32).

29 Sodba z dne 16. junija 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, točka 24).

30 Glej njene sklepne predloge v zadevi VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, točke od 95 do 97) in v zadevi MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421, točki 38 in 39).

31 C-11/15, EU:C:2016:181, točka 51.

50. Če bi torej združenje občin imelo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, bi ta znesek vsekakor precej presegel izstopni DDV, ki ga je pobralo. Združenje občin bi bilo torej upravičeno do vračila te razlike na podlagi člena 183 Direktive 2006/112/ES.³² Posledica tega vračila bi bila, da bi bila tako njihova gospodarska dejavnost kot del javne dejavnosti povsem oproščena DDV, čeprav je združenje občin pri zadnjenavedeni dejavnosti na koncu dobavne verige in je torej njegov položaj v skladu s členom 13 Direktive 2006/112/ES izenačen s položajem končnega potrošnika. Ker se izstopni DDV v okviru zakonske dejavnosti združenja občin ne prenese na njegove stranke, delež vstopnih dobav, uporabljenih za to dejavnost, vzdolž celotne dobavne verige ne bi bil obdavčen. Z drugimi besedami, prišlo bi do izvzetja *ratione personae* za določeno kategorijo dobav davčnim zavezancem, ki opravljajo neobdavčljive in obdavčljive dejavnosti. Takšne izjeme v Direktivi 2006/112/ES ni. To bi pomenilo tudi kršitev načela *univerzalnosti* DDV in same logike sistema DDV.³³

51. Na podlagi navedenega sem prišla do vmesnega predloga, da člen 168 Direktive 2006/112/ES očitno nasprotuje dodeljevanju pravice davčnim zavezancem, ki opravljajo neobdavčljive in obdavčljive dejavnosti, do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za obe navedeni vrsti dejavnosti.

Načelo davčne nevtralnosti

52. Združenje občin se v svojih stališčih v utemeljitev svojega predloga glede pravice do celotnega odbitka sklicuje na načelo davčne nevtralnosti, ki ga razume kot temeljno pravico davčnih zavezancev. Trdi, da je treba morebitne omejitve te pravice razlagati ozko.

53. Res je, da je načelo davčne nevtralnosti neločljivo povezano s tem skupnim sistemom³⁴ in da je njegovo temeljno načelo.³⁵ Vendar me trditve združenja občin ne prepričajo.

54. *Prvič*, gotovo je res, da je želel zakonodajalec EU z načelom davčne nevtralnosti na področju DDV izraziti splošno načelo enakega obravnavanja.³⁶ Vendar pa ima to zadnjenavedeno načelo v pravu Unije vlogo ustavne določbe, medtem ko zahteva načelo davčne nevtralnosti zakonodajno obravnavo, ki se lahko opravi le z aktom sekundarne zakonodaje in je zato v takem zakonodajnem aktu lahko natančneje določeno.³⁷ Poleg tega – kot je Sodišče že presodilo – načelo davčne nevtralnosti ni pravilo primarnega prava, temveč je razlagalno načelo, ki ga je treba uporabiti skupaj z drugimi sočasno obstoječimi načeli sistema DDV.³⁸ V nasprotju s tem, kar zatrjuje združenje občin, torej iz tega načela ni mogoče izpeljati nobene temeljne pravice davčnega zavezanca.

55. *Drugič*, Sodišče je odločilo, da se načelo davčne nevtralnosti ne uporablja za transakcije, ki ne spadajo na področje sistema DDV. Glede na nedvoumno omejitev v uvodnem delu člena 168 Direktive 2006/112/ES to načelo torej ne dovoljuje, da bi se področje uporabe odbitka od izstopnega DDV razširilo na druge transakcije poleg tistih, ki se uporabljajo izključno za gospodarsko dejavnost davčnega zavezanca.³⁹

32 Ta člen določa, da če v davčnem obdobju znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, lahko države članice vrnejo davek ali pa presežek prenesejo v naslednje obdobje v skladu s pogoji, ki jih določijo. Tu bi bil presežek vsekakor strukturen in tudi če bi se prenesel naprej, bi se sčasoma samo kopičil. Takšno neravnovesje nazadnje nujno pripelje do dejanskega vračila.

33 Sklepni predlogi generalnega pravobranilca M. Szpunarja v zadevi Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, točka 51).

34 Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 25).

35 Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 40).

36 Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 41).

37 Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točki 42 in 43).

38 Glej sodbo z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točka 45), v kateri je Sodišče podprlo predlog, do katerega sem prišla v točki 60 svojih sklepnih predlogov v tej zadevi (EU:C:2012:276).

39 Sodba z dne 13. marca 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, točki 42 in 43).

56. Združenje občin pod krinko pozivanja k spoštovanju načela ozke razlage izjem v zvezi s pravico do odbitka predlaga razlago, ki vodi k odpravi vseh takšnih omejitev in je – po mojem mnenju – očitno *contra legem*.

57. Če bi davčnemu zavezancu, ki opravlja neobdavčljive in obdavčljive dejavnosti, dovolili, da se sklicuje na pravico do celotnega odbitka, bi mu s tem omogočili prednost tako glede vstopnih transakcij (pravica do odbitka vstopnega DDV) kot izstopnih transakcij (pravica do nezaračunavanja izstopnega DDV). Seveda ekonomski učinek DDV tako *ne bi bil nevtralen*, temveč *pozitiven* (v korist zavezanca). Položaj združenja občin bi bil torej izboljšán tako, da bi bila presežena raven, ki bi izhajala iz uporabe načela davčne nevtralnosti.

58. Posledično bi takšnemu davčnemu zavezancu omogočili ugodnejšo obravnavo kot drugim kategorijam gospodarskih subjektov v primerljivih okoliščinah, kar bi pomenilo *izkrivljanje konkurence* na notranjem trgu, to pa je prav tisto, kar se želi z načelom davčne nevtralnosti preprečiti.⁴⁰ Prav tako bi privedlo do tega, da se takemu davčnemu zavezancu da *neupravičena gospodarska ugodnost* v primerjavi s končnim potrošnikom.⁴¹

59. Če bi sledili takšni razlagi, bi torej zadostovalo, da bi subjekt, ki spada na področje uporabe člena 13 Direktive 2006/112/ES, opravljal gospodarsko dejavnost, pa čeprav v povsem nepomembnem obsegu – na primer občina, ki bi v mestni hiši zagotovila avtomat za prodajo brezalkoholnih pijač ali lokalnim prebivalcem prodajala božična drevesca – in že bi lahko odbil celoten vstopni DDV, plačan za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za njegove javne in gospodarske dejavnosti. Takšna nedopustna prednost gotovo ni bila namen zakonodajalca EU.

60. Uvodoma zato ugotavljam, da člen 168 Direktive 2006/112/ES in načela, na katerih temelji skupni sistem DDV, zlasti načelo davčne nevtralnosti, očitno nasprotujejo dodelitvi pravice davčnemu zavezancu, ki opravlja obdavčljive in neobdavčljive dejavnosti, do odbitka celotnega vstopnega DDV.

Polje proste presoje držav članic in obveznosti nacionalnih sodišč

61. Iz zgoraj navedene analize izhaja, da je osnovni namen in skupni cilj sistema DDV *povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega davka*.⁴² Države članice morajo pri izvajanju svoje diskrecijske pravice glede pravil za razdelitev DDV, kolikor je mogoče, v skrbi za enakost med različnimi kategorijami davčnih zavezancev ter med davčnimi zavezanci, ki izvajajo neobdavčljive in obdavčljive dejavnosti, in končnimi potrošniki preprečiti primere *neobdavčene končne potrošnje*.⁴³

Splošna obveznost zagotoviti polni učinek prava Unije

62. V teh okoliščinah morajo države članice svojo diskrecijsko pravico izvajati tako, da zagotovijo, da se odbije *le tisti del vstopnega DDV*, ki se nanaša na transakcije, katerih davek je odbiten. Zagotoviti morajo torej, da izračun razmerja med gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi *objektivno odraža* delež vstopnih stroškov, ki ga je dejansko treba pripisati tema vrstama dejavnosti.⁴⁴

40 Sodba z dne 29. oktobra 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, točka 44).

41 Sodba z dne 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, točka 35).

42 Glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, točki 33 in 37).

43 Glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, točka 48).

44 Sodba z dne 13. marca 2008, Securita (C-437/06, EU:C:2008:166, točki 34 in 37). Sodišče je odločilo, da lahko v zvezi s tem države članice uporabijo – odvisno od primera – bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa *kateri koli drugi primeren ključ*, pri čemer se jim ni treba omejiti na samo eno od teh metod (točka 38 te sodbe).

63. Ob upoštevanju položaja, ki je vladal na Poljskem do 1. januarja 2016, je bila upravna praksa, ki jo opisuje predložitveno sodišče, da se je dodeljevala pravica do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki so se neločljivo uporabljale za gospodarske in negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca.

64. Taka praksa ruši ravnovesje med odbitkom vstopnega DDV in pobiranjem izstopnega DDV, vpliva na raven obdavčitve in vodi k neenaki obravnavi različnih kategorij davčnih zavezancev in držav članic ter s tem k izkrivljanju konkurence na notranjem trgu. Zato lahko ogrozi načelo *enotnosti uporabe* skupnega sistema DDV.⁴⁵

65. Ker vsaka sprememba obsega pravice do odbitka DDV vpliva na višino davčne obremenitve in jo je zato treba na enak način uporabljati v vseh državah članicah, ta praksa vpliva na samo bistvo delovanja skupnega sistema DDV.⁴⁶ Uvodna izjava 39 Direktive 2006/112/ES, v kateri je navedeno, da je treba „[o]dbitni delež [...] v vseh državah članicah računati na podoben način“, potrjuje, da je bil namen zakonodajalca EU dejansko tak.

66. Dalje, v skladu s členom 2(1)(b) Sklepa 2007/436/ES,⁴⁷ lastna sredstva Unije temeljijo med drugim na DDV.⁴⁸ Obstaja torej neposredna zveza med pobiranjem prihodkov iz DDV in dajanjem ustreznih sredstev na voljo proračunu Unije. S kakršno koli opustitvijo pri pobiranju prvonavedenih, zlasti z razširitvijo obsega pravice do odbitka vstopnega DDV, se zmanjša davčna osnova in posledično se zmanjšajo drugonavedena. Da bi se zagotovilo varstvo finančnih interesov Unije v skladu s členom 325 PDEU, morajo države članice sprejeti ukrepe, potrebne za zagotovitev učinkovite in celovite določitve in pobiranja DDV na svojem ozemlju.⁴⁹

67. Iz tega sledi, da bi bila uporaba nacionalne prakse iz postopka v glavni stvari jasno v nasprotju z namenom in osnovnimi načeli skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z Direktivo 2006/112/ES, ter bi lahko ovirala njegovo učinkovitost in s tem ogrožala finančne interese EU.

68. Čeprav lahko države članice v skladu s členom 288 PDEU svobodno izbirajo metodo razdelitve odbitnega DDV, ki jo bodo uporabile, pa morajo vseeno zagotoviti, da obseg pravice do odbitka ustreza obsegu, ki se zahteva v Direktivi 2006/112/ES. V zvezi s tem nimajo diskrecijske pravice.⁵⁰

69. V takih okoliščinah mora nacionalni zakonodajalec sprejeti ukrepe, ki so potrebni za izpolnitev te obveznosti.⁵¹

70. Kot razumem predložitveno odločbo, je poljski zakonodajalec spremenil zakon o DDV z učinkom od 1. januarja 2016, s čimer je bila upravna praksa dodeljevanja pravice do odbitka celotnega vstopnega DDV za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, odpravljena.⁵²

45 Glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 1988, *Direct Cosmetics in Laughtons Photographs* (138/86 in 139/86, EU:C:1988:383, točka 23). Glej tudi sodbo z dne 6. maja 2010, *Komisija/Francija* (C-94/09, EU:C:2010:253, točka 40).

46 Glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, točka 35).

47 Sklep Sveta 2007/436/ES, *Euratom* z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (UL 2007, L 163, str. 17, in popravek v UL 2007, L 280, str. 31).

48 Na primer leta 2014, ki je eno izmed davčnih let, za katero poskuša združenje občin dobiti pravico do celotnega odbitka, so sredstva na podlagi DDV znašala 13,2 % skupnega proračuna EU. Glej večletni finančni okvir 2014–2020 in proračun EU za leto 2014, str. 24.

49 Glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 2018, *Kolev in drugi* (C-612/15, EU:C:2018:392, točki 51 in 52). Če bi želela Poljska ohraniti ugodnejšo obravnavo davčnih zavezancev, kot je združenje občin, bi lahko – v skladu z določbami Pogodbe o državni pomoči – določila subvencijo, ki bi jo financirala iz lastnih sredstev, namesto da je dovolila oprostitev vstopnega DDV v škodo proračuna EU.

50 Glej po analogiji sodbo z dne 5. decembra 2017, *M. A. S. in M. B.* (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 38 in navedena sodna praksa).

51 Glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 2018, *Kolev in drugi* (C-612/15, EU:C:2018:392, točka 64).

52 Glej točko 11 zgoraj.

71. Vendar postopek pred predložitvenim sodiščem zadeva obdobje med letoma 2013 in 2015. Zato mora predložitveno sodišče polni učinek Direktive 2006/112/ES zagotoviti tudi v tem obdobju tako, da veljavno zakonodajo razloži čim bolj v skladu s členom 168(a) navedene direktive, kot ga razlaga Sodišče, ali da navedene zakonodaje po potrebi ne uporabi.⁵³ Tako mora sodišče, če nacionalno pravo z uporabo postopkov razlage, ki jih priznava, v teh okoliščinah omogoča razlago določbe notranjega prava tako, da ne pride do konflikta z drugo normo notranjega prava, ali da se v ta namen zmanjša obseg te določbe z njeno uporabo le, če je združljiva z navedeno normo, uporabiti te postopke za doseg rezultata, ki ga uresničuje direktiva.⁵⁴ Seveda te obveznosti od predložitvenega sodišča ne bi smele zahtevati, da uporabi razlago *contra legem* veljavnih nacionalnih določb.⁵⁵

72. V tem okviru je Sodišče odločilo tudi, da obveznost skladne razlage vključuje obveznost nacionalnih sodišč, da po potrebi spremenijo ustaljeno sodno prakso, če ta temelji na razlagi nacionalnega prava, ki ni združljiva s cilji direktive. Zato nacionalno sodišče ne more upravičeno trditi, da zadevne nacionalne določbe ne more razlagati v skladu s pravom Unije le zato, ker je to določbo dosledno razlagalo v smislu, ki ni v skladu s tem pravom.⁵⁶

73. Ugotavljam, da bi bilo treba Direktivo 2006/112/ES načeloma razlagati tako, da mora nacionalno sodišče v postopkih, ki zadevajo davčnega zavezanca, kot je združenje občin, nacionalno zakonodajo razlagati na način, ki v čim večji meri zagotavlja, da se odbije samo tisti delež vstopnega DDV, ki objektivno odraža delež vstopnih stroškov, porabljen za gospodarsko dejavnost tega davčnega zavezanca.

Izjema zaradi splošnih načel in temeljnih pravic

74. Ker gre v postopku v glavni stvari pred predložitvenim sodiščem za izvajanje zlasti člena 168 Direktive 2006/112/ES in torej uporabo prava Unije v smislu člena 51(1) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah⁵⁷, mora predložitveno sodišče zagotoviti tudi, da so v postopku v glavni stvari spoštovane temeljne pravice davčnih zavezancev, ki jih zagotavlja Listina. Obveznost zagotovitve učinkovitega pobiranja sredstev Unije skratka ne sme prevladati nad spoštovanjem teh pravic.⁵⁸

75. Z drugimi besedami, načelo, da je treba nacionalno pravo razlagati v skladu s pravom EU, doseže svoje meje, če bi njegova uporaba pri dejanskem stanju iz postopka v glavni stvari povzročila kršitev temeljnih pravic iz Listine ali splošnih načel prava EU.⁵⁹ Pomembno je opozoriti, da je Sodišče razsodilo, da je nacionalno sodišče, če meni, da bi taka razlaga povzročila kršitev navedenih pravic ali načel, oproščeno obveznosti uporabe te razlage, tudi če bi bile nacionalne razmere, ki niso skladne s pravom EU, z upoštevanjem te obveznosti odpravljene.⁶⁰

53 Glej v tem smislu sodbo z dne 8. septembra 2015, Taricco in drugi (C-105/14, EU:C:2015:555, točka 49).

54 Sodba z dne 5. oktobra 2004, Pfeiffer in drugi (od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točka 116).

55 Sodba z dne 11. septembra 2018, IR (C-68/17, EU:C:2018:696, točka 63).

56 Glej v tem smislu sodbo z dne 19. aprila 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, točki 33 in 34 ter navedena sodna praksa). Glej tudi sodbo z dne 17. aprila 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257, točki 72 in 73).

57 UL 2010, C 83, str. 389 (v nadaljevanju: Listina).

58 Glej v tem smislu sodbo z dne 5. junija 2018, Kolev in drugi (C-612/15, EU:C:2018:392, točka 68 in navedena sodna praksa).

59 V najnovejši sodni praksi je več primerov položajev, v katerih je Sodišče menilo, da mora varstvo temeljnih pravic morda prevladati nad učinkovitostjo EU. Glej v tem smislu sodbe z dne 16. februarja 2017, C. K. in drugi (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127) (prepoved nečloveškega ali ponižujočega ravnanja v okviru Uredbe (EU) št. 604/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o vzpostavitvi meril in mehanizmov za določitev države članice, odgovorne za obravnavanje prošnje za mednarodno zaščito, ki jo v eni od držav članic vložijo državljani tretje države ali oseba brez državljanstva (UL 2013, L 180, str. 31)); z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936) (načelo *nulla poena sine lege* v okviru člena 325 PDEU); in z dne 25. julija 2018, Minister for Justice and Equality (Défaillances du système judiciaire) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586) (pravica do učinkovitega pravnega sredstva v okviru Okvirnega sklepa Sveta 2002/584/PNZ z dne 13. junija 2002 o evropskem nalogu za prijete in postopkih predaje med državami članicami (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 19, zvezek 6, str. 34)).

60 Glej v tem smislu sodbi z dne 7. januarja 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10, točki 61 in 63), ter z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 61).

76. V nadaljevanju bom zato preučila, ali bi lahko obveznost uporabe te razlage v postopku v glavni stvari povzročila kršitev temeljne pravice ali splošnega načela prava EU. V ta namen bom najprej opredelila upoštevne temeljne pravice ali splošna načela, potem pa preučila posledice uporabe razlage prava EU, ki sem jo navedla zgoraj, pri dejanskem stanju v postopku v glavni stvari.

77. Združenje občin trdi, da ne le iz poljske zakonodaje, temveč tudi iz zakonodaje EU izhaja, da se zanj ne more uporabiti nobena metoda izračunavanja, ki bi vplivala na njegovo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, ki ni izrecno zakonsko določena.

78. Pripravljena sem sprejeti trditev, da je načelo, da se davek ne sme naložiti, če tega ne določa zakonodaja (z drugimi besedami, načelo davčne zakonitosti: *nullum tributum sine lege*), dejansko del pravnega reda EU. V okviru davčnega prava se lahko šteje za poseben izraz svobode gospodarske pobude, temeljne pravice do lastnine in splošnega načela pravne varnosti.

79. Kljub vsemu menim, da združenje občin v postopku v glavni stvari ne more uspeti s sklicevanjem na pravo EU, da bi lahko uveljavilo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti. Kot bom pokazala v nadaljevanju, se načelo davčne zakonitosti v skladu s pravom EU nanaša na pravico držav članic do obdavčevanja, medtem ko gre v postopku v glavni stvari zgolj za metodo izračunavanja zneska davka, ki ga je treba plačati.

80. Začela bom z analizo področja uporabe načela davčne zakonitosti v pravu EU. Ob upoštevanju člena 6(3) PEU⁶¹ in člena 52(3) Listine⁶² se bom pri tem sklicevala najprej na EKČP in nato na skupne ustavne tradicije držav članic.

Preučitev z vidika EKČP

81. Evropsko sodišče za človekove pravice (v nadaljevanju: ESČP) je načelo davčne zakonitosti opredelilo v okviru člena 1 Protokola št. 1.⁶³ Ta člen določa, da „[n]ikomur ne sme biti lastnina odvzeta, razen če je to v javnem interesu v skladu s pogoji, ki jih določa zakon, in ob spoštovanju splošnih načel mednarodnega prava“ brez „omej[evanja] pravice držav, da uveljavijo zakone, za katere menijo, da so potrebni za nadzor nad uporabo premoženja v skladu s splošnim interesom ali za zagotovitev plačila davkov, drugih prispevkov ali denarnih kazni“.

82. ESČP je zlasti razsodilo, da davek pomeni oviranje pravice do mirnega uživanja lastnine in tako spada na področje uporabe člena 1 Protokola št. 1.⁶⁴ Priznalo je, da imajo države pogodbenice „široko polje proste presoje“ v davčnih zadevah⁶⁵ in da „jim je treba pri izvajanju njihovih davčnih nalog dodeliti določeno stopnjo dodatne teže in proste presoje v okviru preskusa zakonitosti“.⁶⁶ Dalje je ugotovilo, da je ta preskus omejen na preverjanje, ali je davek „v skladu z nacionalnim pravom in ali je sam zakon dovolj kakovosten, da tožeči stranki omogoči predvidevanje posledic njenega ravnanja“, zato morajo biti „določbe nacionalnega prava, ki se uporabljajo, dovolj dostopne, natančne in predvidljive“.⁶⁷

61 Navedeni člen določa, da „[so t]emeljne pravice, kakor jih zagotavlja Evropska konvencija o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin[, podpisana 4. novembra 1950 v Rimu (v nadaljevanju: EKČP)] in kakor izhajajo iz ustavnega izročila, skupnega državam članicam, [...] kot splošna načela del prava Unije“.

62 Ta določba Listine določa, da sta, „[k]olikor ta listina vsebuje pravice, ki ustrezajo pravicam, zagotovljenim z [EKČP], [...] vsebina in obseg teh pravic enaka kot vsebina in obseg pravic, ki ju določa navedena konvencija“, pri čemer to ne preprečuje „širšega varstva“ po pravu Unije. Za določitev minimalnega standarda varstva, ki ga zagotavlja Listina, je torej treba uporabiti merila, ki jih je razvilo ESČP pri razlaganju ustreznih določb EKČP (sodba z dne 28. februarja 2013, *Review of Arango Jaramillo and Others/EIB*, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, točka 28).

63 Protokol št. 1 h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, ki je bil podpisan v Parizu 20. marca 1952 (v nadaljevanju: Protokol št. 1).

64 ESČP, 9. julij 2002, *Orion Břeclav s.r.o. proti Češki republiki* (CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, str. 7).

65 ESČP, 29. januar 2003, *Masa Invest Group proti Ukrajini* (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, str. 12).

66 ESČP, 14. maj 2013, *N. K. M. proti Madžarski* (CE:ECHR:2013:0514JUD0006652911, točka 50).

67 ESČP, 20. september 2011, *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos proti Rusiji* (CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, točka 559) (moj poudarek).

83. Pojem „zakon“ v smislu člena 1 Protokola št. 1 se nanaša na isti koncept, ki se pojavlja tudi drugje v EKČP.⁶⁸ Ima torej avtonomno, širše področje uporabe, ki ni omejeno na akte, ki jih sprejme zakonodajalec. Vključuje ustave, zakonsko pravo v ožjem smislu, sekundarno zakonodajo in mednarodne sporazume, katerih podpisnica je pogodbeni država.⁶⁹

84. Pomembno je opozoriti, da je treba tudi za sodno prakso šteti, da spada na področje uporabe pojma „zakon“ v smislu člena 1 Protokola št. 1.⁷⁰ Torej „jasna, dosledna in javno dostopna sodna praksa lahko zagotavlja zadostno podlago za ‚zakonit‘ poseg v pravice, ki jih zagotavlja Konvencija, če ta sodna praksa temelji na razumni razlagi primarne zakonodaje“.⁷¹

85. ESČP je nazadnje priznalo, da *objektivno ni mogoče* doseči popolne natančnosti pri pripravi zakonov, zlasti na področju obdavčitve. Zato so mnogi zakoni napisani *na splošno*, njihovo razlago in uporabo pa je treba določiti s prakso.⁷²

86. Iz tega sledi, da načelo zakonitosti iz člena 1 Protokola št. 1 pomeni, da morajo biti *bistveni elementi* davka določeni z zakonodajo ali sodno prakso, medtem ko za nekatere druge, sekundarne elemente, ki opredeljujejo obseg davčne obveznosti, takih zahtev ni.

Preučitev z vidika skupnih ustavnih tradicij držav članic

87. Zdi se, da je načelo davčne zakonitosti priznано v večini držav članic. V nekaterih je del dolgotrajne ustavne tradicije.⁷³ V večini je to načelo izrecno zapisano v aktu na ustavni ravni, medtem ko v drugih izhaja iz ustavnega načela pravne države.⁷⁴

88. Ustave držav članic praviloma določajo to načelo precej na splošno,⁷⁵ zato je naloga njegove razlage prepuščena ustavnim in splošnim sodiščem. V nekaterih pa so določeni elementi, ki jih je treba opredeliti z zakonom. Tako je zlasti v Franciji⁷⁶, Grčiji⁷⁷, na Portugalskem⁷⁸ in na Poljskem.⁷⁹

68 ESČP, 14. oktober 2010, Shchokin proti Ukrajini (CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, točka 51).

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., in Vilfan, A., Svet Evrope – Generalni direktorat za človekove pravice in pravne zadeve, „*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en oeuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles*“, Précis sur les droits de l'homme št. 10, september 2007, str. 13 (javno dostopno prek te povezave: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

70 ESČP, 9. november 1999, Špaček proti Češki republiki (CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, točka 54).

71 ESČP, 25. julij 2013, Khodorkovskiy in Lebedev proti Rusiji (CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, točke od 881 do 885).

72 ESČP, 29. januar 2003, Masa Invest Group proti Ukrajini (CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, točki 12 in 13).

73 Tako je med drugim v Združenem kraljestvu, kjer je bilo to načelo prvič sprejeto v Bill of Rights iz leta 1689 (ki se še vedno uporablja), v Franciji, kjer izhaja iz Declaration des droits de l'homme et du citoyen z dne 26. avgusta 1789 (*idem*), in na Poljskem, kjer je bilo zapisano v Artykuły henrykowski iz leta 1573, ki so veljali do 24. oktobra 1795.

74 Zdi se, da je tako v Avstriji in Nemčiji.

75 Tako je zlasti v primeru: Belgije (člen 170(1) belgijske ustave), Cipra (člen 24(2) ciprske ustave), Estonije (člen 113 estonske ustave), Finske (člen 81(1) finske ustave), Italije (člen 23 italijanske ustave), Irske (členi od 22.2.1 do 22.2.6 irske ustave), Nizozemske (člen 104 nizozemske ustave), Češke republike (člen 11(5) češke listine o temeljnih pravicah), Litve (člen 127(3) litovske ustave), Luksemburga (člen 99 luksemburške ustave), Romunije (člena 56(3) in 139(1) romunske ustave), Slovaške (člen 59(2) slovaške ustave) in Švedske (člen 4 v delu 1 Regeringsformen, ki skupaj s tremi drugimi akti sestavlja švedsko ustavo).

76 Člen 14 Declaration des droits de l'homme et du citoyen z dne 26. avgusta 1789 zahteva, da se z zakonom določijo naslednji elementi: osnova za odmero davka, davčna stopnja in postopki za pobiranje vseh vrst davkov.

77 Člen 78(1) in (4) grške ustave zahteva, da se z zakonom določijo naslednji elementi: davčni zavezanci, vrsta dohodka, sredstva, poraba ali transakcije, ki so predmet obdavčitve, davčna stopnja, izjeme in davčni dobropisi.

78 Člen 103(2) portugalske ustave zahteva, da se z zakonom določijo naslednji elementi: osnova za odmero davka, davčna stopnja, davčne ugodnosti, jamstva za davčne zavezance.

79 Glej člen 217 poljske ustave, naveden v točki 6 zgoraj.

89. Podrobna analiza zakonodaje in sodne prakse prereza 11 držav članic⁸⁰ pokaže, da so si ustavne tradicije teh držav članic enake v zahtevi po zakonski določitvi *vseh bistvenih elementov*, ki se nanašajo na davke. V osmih od teh enajstih držav za bistvene veljajo naslednji elementi: določitev davčnih zavezancev, obdavčljivih dogodkov, za katere se obračuna davek, osnove za odmero davka, davčne stopnje in postopkovnih jamstev, ki jih imajo davčni zavezanci.⁸¹

90. Nekateri dodatni elementi se štejejo za bistvene samo v nekaterih državah članicah. Ti dodatni elementi vključujejo določitev upravičenca za davek (Estonija), postopke plačila (Poljska in Estonija), roke za obveznost obračuna davka (Estonija), pravila za dodeljevanje davčnih olajšav in odpustitev ter kategorije davčnih zavezancev, ki so oproščeni davka (Poljska in Grčija), postopke plačil in izterjave davka ter opredelitev kazni in sankcij (Portugalska).

91. Poleg tega se zdi, da je v teh državah članicah splošno sprejeto, da mora zakon, *čeprav vseh pravil v zvezi z davki objektivno ni mogoče opredeliti z zakonom*, davčnim zavezancem omogočati, da *vnaprej poznajo in izračunajo* znesek davka, ki ga morajo plačati.

92. Na primer, medtem ko se zdi, da nemški ustavni red zahteva, da mora davčna zakonodaja davčnemu zavezancu omogočati izračun davka, ki ga mora plačati, se podrobno gradivo, ki bi omogočalo aritmetično natančen izračun davčne obveznosti, ne zahteva. Zadostuje, da zakonodaja davčnemu zavezancu omogoči predvidevanje obsega davčnega bremena in s tem prilagoditev ravnanja. Podobno se na Portugalskem zdi, da načelo zakonitosti ne določa stroge zahteve, da mora veljavna zakonodaja vsebovati elemente, potrebne za izračun točnega zneska davka, ki ga mora plačati davkoplavec, brez najmanjšega dvoma. Vendar pa mora biti davčno breme – glede na bistvene elemente, ki so opredeljeni z zakonom – količinsko določljivo ter do neke mere predvidljivo in izračunljivo. Zdi se, da se tudi v Grčiji metoda za izračun dohodka za namen njegove obdavčitve ne šteje za enega od temeljnih elementov davka.

93. Kar zadeva vprašanje, kaj pomeni „zakon“, se zdi v teh državah članicah splošno sprejeto, da morajo biti davki načeloma opredeljeni v pravno zavezujočem aktu, ki se splošno uporablja, ga sprejme zakonodajalec in se ustrezno objavi. Ob tem se lahko v več državah članicah ta zakonodaja dopolni s sekundarnimi instrumenti, ki jih sprejme izvršna oblast v okviru pooblastil, ki so posebej prenesena nanjo,⁸² ali splošne pristojnosti.⁸³ V več drugih državah članicah nekatere posebne elemente, ki so najpogosteje tehnične narave, očitno določijo pristojni organi z nezavezujočimi davčnimi stališči ali priporočili.⁸⁴

94. Zdi se, da je še ena skupna značilnost teh 11 držav članic zahteva po *natančnosti, jasnosti in predvidljivosti* davčne zakonodaje.⁸⁵ Zato lahko obstaja prepoved uporabe davčne zakonodaje po analogiji, v primerih dvoma pa zahteva, da se ta zakonodaja razlaga v korist davčnega zavezanca.⁸⁶

95. V več državah članicah, ki sem jih preučila, se zdi, da podobno kot na Poljskem ni posebnih pravil o razdelitvi vstopnega DDV za davčne zavezance, ki opravljajo neobdavčljive in obdavčljive dejavnosti.⁸⁷

80 In sicer: Bolgarije, Češke republike, Estonije, Francije, Nemčije, Grčije, Nizozemske, Poljske, Portugalske, Švedske in Združenega kraljestva.

81 Stališče v skladu z EKČP se zdi glede tega precej podobno (glej točki 85 in 86 zgoraj).

82 Zdi se, da je tako v Češki republiki, Estoniji, Nemčiji, Grčiji, na Poljskem in v Združenem kraljestvu.

83 Zdi se, da je tako v Franciji.

84 Zdi se, da je tako na Nizozemskem in Švedskem.

85 Ugotavljam, da podobna zahteva sledi iz sodne prakse ESČP, o kateri sem razpravljala zgoraj v teh sklepnih predlogih (glej točko 82 zgoraj).

86 Zdi se, da je tako v Bolgariji (pred 1. januarjem 2017), Češki republiki, Nemčiji, Grčiji (od leta 2000), na Nizozemskem, Švedskem in v Združenem kraljestvu.

87 Zdi se, da je razen na Poljskem tako še v Bolgariji, Češki republiki, Grčiji in na Švedskem.

96. Na Nizozemskem,⁸⁸ Švedskem⁸⁹ in v Združenem kraljestvu so pomanjkanje takšne zakonodaje odpravili s sekundarnimi akti pristojnih davčnih organov. V teh treh državah članicah imajo davčni zavezanec splošno obveznost, da izberejo in uporabijo ustrezno metodo razdelitve, ki jo nato preverijo pristojni organi.

97. Tako je na primer v Združenem kraljestvu Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (davčna in carinska uprava v Združenem kraljestvu) v členu 26(3) Value Added Tax Act (zakon o DDV) iz leta 1994 pripravila podzakonske akte s primeri meril in metod razdelitve.⁹⁰ Poleg tega lahko navedeni organ v skladu s členom 102ZA(1) tega zakona potrdi metodo, ki jo predlaga davčni zavezanec, ali pa mu sporoči drugo, primernejšo metodo.

98. Menim, da praksa sodišč v državah članicah potrjuje, da mora v primeru neobstoja zavezujočih meril ali metod davčni zavezanec sam izbrati metodo za zagotovitev pravične in razumne razdelitve vstopnega davka, ki je odvisna od njegovih posebnih okoliščin. Zdi se tudi, da se priznava, da bi bilo s pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV za transakcije, ki se neločljivo uporabljajo za negospodarske in gospodarske dejavnosti, kršeno načelo davčne nevtralnosti.

99. V Nemčiji se šteje, da se pravila, s katerimi sta člena 173 in 174 Direktive 2006/112/ES prenesena v nemški pravni red, po analogiji uporabljajo za namen določanja odbitnega deležna vstopnega DDV, plačanega za transakcije, ki se neločljivo uporabljajo za negospodarske in gospodarske dejavnosti.

100. Zanimivo je, da se je v Češki republiki Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče, Češka) sklicevalo na sodbo Sodišča v zadevi Český rozhlas⁹¹ in sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Szpunarja v isti zadevi⁹², ko je zavrnilo trditev tožeče stranke, da ima pravico do celotnega odbitka, ker veljavna zakonodaja ne določa metode za razdelitev vstopnega DDV. Zdi se, da Nejvyšší správní soud (vrhovno upravno sodišče) meni, da bi morala tožeča stranka sama izbrati najprimernejšo metodo in izračunati odbitni delež vstopnega DDV.⁹³

101. Iz tega pregleda je razvidno, da skupne ustavne tradicije držav članic enako kot sodna praksa ESČP v zvezi s členom 1 Protokola št. 1 zahtevajo, da se bistveni elementi obdavčitve dovolj jasno, natančno in predvidljivo določijo z zakonom, vendar ne nalagajo obveznosti izčrpnega urejanja vseh podrobnosti.

102. Razen elementov, obravnavanih v točkah od 96 do 100 zgoraj, ne vem za ukrepe ali odločbe v nobeni od ostalih držav članic, s katerimi bi bila določena metoda razdelitve odbitnega deleža vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za negospodarske in gospodarske dejavnosti, ali ki bi nasprotovali omejitvi pravice do odbitka tega davka zato, ker v nacionalni davčni zakonodaji ni določena metoda ali merilo za izračunavanje zneska davka, ki ga je treba plačati. S tega vidika se zdi, da upravna praksa, opisana v predložitveni odločbi, predstavlja izjemo.

88 Na Nizozemskem so v ustrezni odločbi Staatssecretarissen van Financiën (minister za finance) o odbitku DDV kot možna merila za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV navedeni kvadratni metri, kubični metri, upoštevni dohodek ali stroški.

89 Na Švedskem glej nezavezujoča navodila davčne uprave št. 131446423-15/111 z dne 25. avgusta 2015 in št. 202377677-17/111 z dne 19. decembra 2017.

90 Glej VAT Notice 700 z dne 17. decembra 2014 (smernice o DDV, ki zajemajo pravila in postopke), oddelek 32(5).

91 Sodba z dne 22. junija 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

92 Sklepni predlogi v zadevi Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181).

93 Sodba z dne 30. avgusta 2016, št. 5 Afs (124/2014-178).

Preučitev glede na Listino in splošna načela prava Unije

103. Člen 16 Listine priznava svobodo gospodarske pobude „v skladu s pravom Unije ter nacionalnimi zakonodajami in običaji“. Člen 17(1) Listine določa, da ima „[v]sakdo [...] pravico imeti v posesti svojo zakonito pridobljeno lastnino, jo uporabljati, z njo razpolagati in jo komu zapustiti“. Ta določba pojasnjuje še, da se „[l]astnina [...] nikomur ne sme odvzeti, razen v javno korist v primerih in pod pogoji, ki jih določa zakon, vendar le proti pravični in pravočasni odškodnini za njeno izgubo“, in da se „[u]živanje lastnine [...] lahko uredi z zakonom, kolikor je to potrebno zaradi splošnega interesa.“

104. Kolikor je mogoče za obveznost davčnega zavezanca šteti samo, da državni blagajni izroči *izstopni DDV*, ki ga je za državo pobral od svojih strank, pravica do lastnine ni upoštevana. Vendar pa so določbe Listine, namenjene varstvu te pravice, pomembne za obseg pravice do odbitka *vstopnega DDV*.⁹⁴

105. Sodišče je že večkrat odločilo, da lastninska pravica in svoboda gospodarske pobude nista absolutni. Njuno izvrševanje je lahko predmet omejitve, ki so utemeljene s cilji javnega interesa, če te omejitve dejansko ustrezajo tem ciljem in glede na tak cilj ne pomenijo čezmernega in nedopustnega posega, ki bi škodoval bistvu tako zagotovljenih pravic. Glede, natančneje, svobode gospodarske pobude je Sodišče glede na besedilo člena 16 Listine, ki se razlikuje od besedila drugih temeljnih svoboščin iz naslova II Listine, hkrati pa je blizu besedilu nekaterih določb iz njenega naslova IV, odločilo, da je lahko svoboda gospodarske pobude podvržena širokemu spektru posegov organov javne oblasti, ki lahko v splošnem interesu določijo omejitve za izvajanje gospodarske dejavnosti.⁹⁵

106. Poleg tega je v tem okviru pomembno tudi načelo pravne varnosti. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča to načelo zahteva, da so pravna pravila *jasna in natančna ter da so njihovi učinki predvidljivi*, predvsem če imajo lahko neugodne posledice za posameznike in podjetja.⁹⁶ Poleg tega se načelo pravne varnosti uporablja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki lahko vključujejo finančno breme, da bi se zadevnim subjektom omogočilo, da se *natančno seznanijo z obsegom obveznosti*, ki so jim s temi predpisi naložene.⁹⁷ Nazadnje, načelo pravne varnosti, razen v izjemnih okoliščinah, utemeljenih s ciljem v splošnem interesu, nasprotuje temu, da nacionalni zakonodajalec začetek veljavnosti akta, ki spada v pravo Unije, določi na dan, preden je objavljen (prepoved retroaktivnosti).⁹⁸

Vmesni predlog glede pomena načela davčne zakonitosti

107. Tu poudarjam, da določitev standarda varstva v okviru prava EU glede na skupne ustavne tradicije držav članic in Listino ni mogoča z absolutno gotovostjo.

108. Ali dani davek upošteva standard varstva, ki izhaja iz tako razumljenega načela davčne zakonitosti, je mogoče oceniti le za vsak primer posebej, pri čemer se za referenčno točko vzame položaj davčnega zavezanca v zadevnem pravnem redu *kot celoti*. Po mojem mnenju bi se Sodišče zato moralo upreti skušnjavi, da bi v svoji sodbi opredelilo izčrpen seznam elementov za opredelitev davka, ki jih je *treba* določiti z zakonom.

⁹⁴ Glej točko 39 zgoraj.

⁹⁵ Sodba z dne 28. novembra 2013, Svet/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C-348/12 P, EU:C:2013:776 točke od 121 do 123).

⁹⁶ Sodba z dne 10. septembra 2009, Plantanol (C-201/08, EU:C:2009:539, točka 46).

⁹⁷ Sodba z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505, točka 47).

⁹⁸ Sodba z dne 26. aprila 2005, „Goed Wonen“ (C-376/02, EU:C:2005:251, točka 33).

109. Obenem priznavam, da je treba opredeliti nekatere skupne parametre skladnosti s tem načelom. Kolikor sem lahko ugotovila, se standard varstva na področju obdavčevanja med državami članicami, preučeni zgoraj, nekoliko razlikuje. Menim, da te razlike v zahtevani ravni izčrpnosti ali natančnosti zgolj odražajo dejstvo, da se različne države članice zanašajo na različna sredstva za doseg *skupnega rezultata*. Ne vidim razloga za domnevo, da je v ostalih državah članicah drugače.

110. Na splošno menim, da bi morali biti vsi bistveni elementi za opredelitev materialnopравnih značilnosti davka enoznačno določeni v veljavnih določbah. Tu to pomeni elemente, ki neposredno ali posredno vplivajo na obseg dolžnosti davčnega zavezanca glede obračuna vstopnega DDV. Obravnavani davek je z zakonom določen v skladu z zahtevanim standardom, kadar veljavna pravila kot celota davkoplačevalcu omogočajo, da predvidi in izračuna znesek davka, ki ga mora plačati, ter ugotovi, v katerem trenutku nastane obveznost plačila.

111. Nasprotno pa se ne strinjam, da zgolj neobstoj pomožnega elementa, ki ne more povzročiti takega učinka, v določbah, ki se uporabljajo, *sam po sebi* pomeni kršitev načela davčne zakonitosti.

112. Tako na primer neobstoj metode za izračun zneska davka, ki ga je treba plačati, *sam po sebi* ne škoduje pravicam davčnega zavezanca, če določbe, ki se sicer uporabljajo, vsebujejo niz potrebnih parametrov, ki zavezancu omogočajo, da ta znesek predvidi in določi.⁹⁹ V istem smislu, če dani položaj ni izčrpno urejen, zgolj dejstvo, da mora davčni zavezanec izbrati eno izmed več možnih ravnanj v okviru polja proste presoje, ki mu ga omogoča država članica, samo po sebi ne ogroža njegovih pravic, razen če se zato poveča obseg njegovih davčnih obveznosti.

113. Če pa, nasprotno, uporaba na novo uvedene zahteve ali formalnosti retroaktivno povzroči povečanje zneska davka, ki ga je treba plačati, to očitno ni v skladu z zgoraj navedenim standardom varstva, ne glede na to, kako postranska ali nepomembna je zadevna zahteva ali formalnost. Vendar v primeru člena 168 Direktive 2006/112/ES, ki – v povezavi z ustaljeno sodno prakso tega sodišča – nedvoumno opredeljuje obseg pravice do odbitka vstopnega DDV, ni tako.¹⁰⁰

114. Če povzamem, kolikor je to v obravnavanem primeru upoštevno, menim, da bi se morali za del skupnega *funkcionalnega* standarda varstva šteti naslednji elementi: davek bi moral biti opredeljen v pravno zavezujočih predpisih, ki so davčnim zavezancem dostopni vnaprej, na dovolj jasen, natančen in izčrpen način, da lahko zadevni davčni zavezanec na podlagi besedil in podatkov, ki so mu na voljo in do katerih ima dostop, predvidi in določi znesek davka, ki ga mora plačati v katerem koli trenutku. Zato se s temi predpisi davčno breme ne sme naložiti ali povečati retroaktivno.

115. Ugotavljam torej, da ta standard pomeni zlasti, da bi morali v primeru neobstoja veljavnih pravil glede metode izračunavanja zneska davka, ki ga je treba plačati, pristojni davčni organi zadevnemu davčnemu zavezancu omogočiti uporabo metode po lastni izbiri pod pogojem, da ta metoda, ob upoštevanju narave gospodarske dejavnosti, ki se izvaja, lahko objektivno odraža, v kolikšni meri so bili vstopni stroški uporabljeni za gospodarsko dejavnost, temelji na objektivnih merilih in verodostojnih podatkih ter pristojnemu organu omogoča preverjanje pravilnosti uporabe.

99 Isto bi lahko *a priori* rekli za postopkovne ali tehnične zahteve. Vendar tega vprašanja ne bom dalje obravnavala, ker ne zadeva teh sklepnih predlogov.

100 Glej točke 41, 48 in 55 zgoraj.

Ali se lahko združenje občin pri uveljavljanju pravice do celotnega odbitka sklicuje na splošno načelo davčne zakonitosti?

116. V skladu z zgoraj navedeno sodno prakso¹⁰¹ mora predložitveno sodišče samo odločiti, ali uporaba prava Unije v postopku v glavni stvari vodi h kršitvi splošnih načel prava EU. Nenazadnje je Sodišče v postopku za sprejetje predhodne odločbe pristojno samo za to, da nacionalnemu sodišču zagotovi vsa merila za razlago prava Unije, ki bi mu lahko omogočila, da odloči o vprašanju združljivosti.¹⁰²

117. Ob upoštevanju tega cilja bom zdaj opisala različne elemente, ki bi jih predložitveno sodišče lahko štelo za upoštevne pri analizi posledic uporabe načela davčne zakonitosti – obravnavanega z vidika EKČP, skupnih ustavnih tradicij držav članic in Listine – pri dejanskem stanju v postopku v glavni stvari.

Položaj združenja občin v okviru poljskega prava

118. Iz razlag predložitvenega sodišča in ustnih stališč je jasno razvidno, da ob nastanku dejstev, to je do 1. januarja 2016, v zakonu o DDV metoda ali merila za izračunavanje odbitnega deleža vstopnega DDV, plačanega za dobave, ki se neločljivo uporabljajo za gospodarske in negospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, niso bila določena.

119. Vsi udeleženci obravnave so se strinjali, da izrazi, uporabljeni v členu 86(1) zakona o DDV, natančno odražajo člen 168 Direktive 2006/112/ES. Zlasti je prejšnja določba vključevala izraz „dokler“, kar po mojem mnenju zelo jasno in natančno določa *obseg* pravice do odbitka in jo omejuje na vstopni DDV, ki strogo ustreza dobavam, uporabljenim za obdavčljive dejavnosti. Na podlagi ničesar, kar je na voljo Sodišču, ni mogoče sklepati, da bi bilo treba prvonavedeno določbo razlagati drugače kot drugonavedeno.¹⁰³

120. V zvezi s tem se lahko za upoštevne izkažejo naslednji elementi.

121. *Prvič*, na obravnavi sta odvetnika Poljske in vodje uprave potrdila – ne da bi jima združenje občin oporekalo – da ima splošno obveznost *izračuna* in prijave zneska davka, ki ga je treba plačati, ter obveznost plačila davka v določenih rokih vsekakor davčni zavezanec.¹⁰⁴

122. *Drugič*, udeleženci so se v svojih ustnih navedbah strinjali, da v skladu s poljsko zakonodajo za davčne zavezance, kot je združenje občin, veljajo zelo podrobna pravila knjigovodstva za namene proračunskega in javnofinančnega nadzora, ki med drugim vključujejo obveznost beleženja vseh transakcij, tudi tistih, ki so upoštevne za namene DDV.

123. Odvetnik združenja občin je v zvezi s tem trdil, da je zaradi neobstoja metode v zakonodaji določanje zneska odbitnega vstopnega DDV zelo zapleteno in zahtevno, medtem ko je odvetnik vodje uprave vztrajal – tudi tokrat mu drugi udeleženci niso oporekali – da so javni subjekti, kot je združenje občin, v boljšem položaju za to, da opravijo potrebne izračune, kot sami davčni organi.

101 Glej sodno prakso, navedeno v točkah 74 in 75 zgoraj.

102 Sodba z dne 1. julija 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, točka 126).

103 Glede razlage člena 168 Direktive 2006/112/ES glej točke 41, 48 in 55 zgoraj.

104 Kot sama razumem, ta obveznost izhaja iz člena 103(1) zakona o DDV, s katerim se, kot se zdi, izvaja člen 250(1) Direktive 2006/112/ES.

124. *Tretjič*, udeleženci so v svojih ustnih navedbah potrdili, da ima davčni zavezanec, če dvomi o pravilni razlagi veljavnih določb, vedno pravico od davčnega organa zahtevati in prejeti davčno stališče, v katerem je ocenjen njegov konkretni položaj in navedeno, kako naj zakonodajo pravilno uporabi.¹⁰⁵ Odvetnik vodje uprave je potrdil, da je podobno kot združenje občin v zadevi v glavni stvari tudi več drugih davčnih zavezancev v primerljivem položaju uporabilo ta postopek in prejelo takšno stališče v zvezi z odbitnim deležem vstopnega DDV.

125. *Četrtrič*, odvetnik vodje uprave je na obravnavi pojasnil, da so lahko davčni zavezanci pred 1. januarjem 2016 in po njem za razdelitev DDV uporabljali metodo po lastni izbiri. Navedeno je bilo, da lahko pristojni organ tej izbiri ugovarja le, če metoda ni primerna v smislu, da ne odraža objektivno tega, koliko vstopnih stroškov je bilo uporabljenih za transakcije davčnega zavezanca, za katere se prizna pravica do odbitka. Potrdil je tudi, da priznanja pravice do odbitka ni mogoče zavriniti zgolj na podlagi tega, da se organ ne strinja z metodo, ki jo je uporabil davčni zavezanec. Odvetnik združenja občin ni oporekal nobeni od teh izjav.

126. Kot razumem, je skupni učinek navedenih določb in okoliščin ta, da *so bili* ob nastanku dejstev vsi bistveni elementi DDV, ki vplivajo na znesek obračuna DDV (*tributum*), določeni z zakonom (*lex*) na tak način, da so davčni zavezanci lahko opravili potrebne izračune in prijavili znesek DDV, ki so ga morali plačati, na podlagi dokumentov in drugih podatkov, ki so jih imeli.

127. V takšnih okoliščinah se zdi, da je dejanska metoda za izračun odbitnega deleža vstopnega DDV zgolj eno od tehničnih sredstev, ki jih mora davčni zavezanec neizogibno uporabiti, da bi pravilno določil obseg svoje pravice do odbitka, če se dejansko odloči, da jo bo uveljavljal. Potreba po izbiri ustrezne metode, ki je bila ob nastanku dejstev implicitna, se zdi očitna posledica te pravice, ne pa samostojna dodatna obveznost, ki bi morala biti posebej določena z zakonodajo.¹⁰⁶

128. Ob upoštevanju možnosti, da bi združenje občin prejelo individualno davčno stališče, neobstoj posebne metode v določbah, ki se uporabljajo, ni pomenil, da združenje pravice do odbitka ni moglo uveljaviti, da je bilo njeno uveljavljanje pretirano oteženo ali da bi to povzročilo nepremostljivo negotovost glede obsega obveznosti združenja do državne blagajne.

129. Iz ustnih stališč je pravzaprav razvidno, da bi bilo glede na širok razpon možnih dejanskih položajev optimistično in morda pretirano zahtevno pričakovati, da bo nacionalni zakonodajalec izčrpno uredil vse tehnične vidike ravnanja davčnega zavezanca za namen obdavčitve.¹⁰⁷ Ta ugotovitev je povsem v skladu s sodno prakso ESČP in položajem v drugih državah članicah.¹⁰⁸

130. Zato menim, da zakonodaja, ki se je v času nastanka dejstev uporabljala za združenje občin, v opredelitvi davka ni vsebovala pravnih praznin.

Sklepne pripombe

131. Menim, da je treba na podlagi doslej navedenega vse trditve združenja občin zavriniti. Glede na standard varstva, ki sem ga določila zgoraj,¹⁰⁹ ni verjetno, da bi v postopku v glavni stvari zaradi razlaganja veljavnih pravil v skladu z Direktivo 2006/112/ES, kot jo dosledno razlaga Sodišče,¹¹⁰ prišlo do kršitve temeljne pravice ali splošnega načela EU.

¹⁰⁵ Glej opombo 8 zgoraj.

¹⁰⁶ Glej točko 112 zgoraj.

¹⁰⁷ Tu opozarjam, da je odvetnik vodje uprave vztrajal – ne da bi mu drugi udeleženci oporekali – da bi bilo to objektivno nemogoče.

¹⁰⁸ Glej točki 85 in 91 zgoraj.

¹⁰⁹ Glej razpravo glede davčne nevtralnosti v točkah od 78 do 115 zgoraj.

¹¹⁰ To pomeni v skladu s parametri, ki so obravnavani v točkah od 35 do 60 zgoraj.

132. Zlasti ni videti, da bi lahko ta razlaga povzročila kakršno koli pravno negotovost ali retroaktivno uporabo novih obveznosti, ki niso določene z zakonodajo. Ker so bili v času dejanskega stanja vsi temeljni elementi davka (*tributum*) določeni z zakonom, se prav tako zdi, da ta razlaga ne vodi do tega, da bi se na podlagi Direktive 2006/112/ES naložila obveznost, ki ne bi bila določena v nacionalnem pravnem redu.¹¹¹ In uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV zaradi nje ni onemogočeno ali pretirano oteženo.

133. Ugotovitev, do katerih sem prišla v točkah 73 in 115 zgoraj, ne more omajati dejstvo, da lahko nacionalni organi in sodišča, če je treba v skladu z aktom Unije sprejeti nacionalne ukrepe za njegovo izvajanje – kot v obravnavani zadevi – na podlagi člena 53 Listine uporabljajo nacionalne standarde varstva temeljnih pravic in splošnih načel prava Unije.¹¹²

134. Iz informacij, ki so na voljo Sodišču, je razvidno, da – čeprav so obstajale upravne prakse, navedene v vprašanju za predhodno odločanje – ni očitnega nasprotja med stališčem, ki ga sama predlagam Sodišču v obravnavani zadevi, in načeli, ki izhajajo iz člena 217 poljske ustave.

135. Kot je pojasnilo predložitveno sodišče, morajo biti v skladu z navedenim členom ukrepi, ki se nanašajo na naložitev davkov, vključno z določitvijo davčnih zavezancev, davčnih stopenj in pravil za dodeljevanje davčnih olajšav in odpustitev ter kategorij davčnih zavezancev, ki so oproščeni davka, določeni z zakonom. Iz ustnih stališč odvetnikov Poljske in vodje uprave pred Sodiščem je razvidno, da Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče, Poljska) to določbo dosledno razlaga tako, da morajo biti z zakonom določeni *bistveni elementi* davka, ki vplivajo na obseg davčnih obveznosti davčnega zavezanca, in ne *vsii elementi* tega davka.¹¹³

136. Kot to razumem sama, te zahteve predložitvenega sodišča ne ovirajo pri razlagi nacionalne zakonodaje v skladu s pravom Unije, kot je navedeno zgoraj.

137. Če bo predložitveno sodišče vseeno menilo, da tako razložena nacionalna zakonodaja ne dosega standardov varstva, ki jih zagotavlja poljska ustava, se ne more zadovoljiti zgolj s tem, da bi združenju občin podelilo pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV na škodo splošnega proračuna EU in v nasprotju z načelom enake obravnave.¹¹⁴

138. Ne strinjam se, da je nacionalno sodišče zgolj zaradi neskladja z nacionalnim standardom varstva razrešeno svoje primarne obveznosti zagotoviti polni učinek prava Unije. To velja še toliko bolj, če bi s tem omogočilo znatno nedopustno gospodarsko prednost, ki ni bila namen zakonodajalca EU.¹¹⁵ Namesto tega mora predložitveno sodišče pri razlagi nacionalne zakonodaje uporabiti vse svoje zmogljivosti ob upoštevanju celovitega pregleda nacionalnega pravnega reda kot celote, da izbere rešitev, ki upošteva bistvene značilnosti pravnega reda Unije, in sicer primarnost, enotnost in učinkovitost prava Unije.¹¹⁶

139. Ob upoštevanju zgoraj navedenega poleg povedanega v točkah 73 in 115 zgoraj ugotavljam, da je lahko nacionalno sodišče razrešeno svoje obveznosti razlagati nacionalno pravo v skladu s pravom Unije samo, če bi ta razlaga vodila do kršitve načela, da je treba davek opredeliti v pravno zavezujočih predpisih, ki so davčnemu zavezancu na voljo vnaprej, ter dovolj jasno, natančno in izčrpno, da lahko

111 Položaj v obravnavani zadevi je mogoče primerjati s tistim iz zadeve Pfeiffer in drugi (sodba z dne 5. oktobra 2004, od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točka 108).

112 Glej sodbo z dne 26. februarja 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, točka 60). Vendar pa je v navedenem primeru Sodišče razsodilo, da nacionalno sodišče ravno zato, ker so bila ustrezna pravila povsem harmonizirana na ravni EU, *ne sme več* uporabljati višjega standarda varstva temeljnih pravic, ki ga zagotavlja nacionalno ustavno pravo.

113 Sodba Trybunał Konstytucyjny (ustavno sodišče) z dne 16. junija 1998, U 9/97, točka 51. Na obravnavi se je izkazalo tudi, da navedeno sodišče še ni imelo priložnosti za presojo ustavnosti neobstoja metod za razdelitev vstopnega DDV.

114 Glej točke 61, 64 in 65 zgoraj.

115 Glej točke od 57 do 59 zgoraj.

116 Sodba z dne 5. decembra 2017, M. A. S. in M. B. (C-42/17, EU:C:2017:936, točka 47).

zadevni davčni zavezanec v vsakem trenutku predvidi in določi znesek davka, ki ga mora plačati, na podlagi besedil in podatkov, ki so mu na voljo ali do katerih ima dostop. Tako bi bilo, če bi bila posledica teh pravil negotovost glede zneska davka, ki ga je treba plačati, ali če bi ta retroaktivno nalagala ali povečala ta znesek.

Predlog

140. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je predložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (regionalno upravno sodišče v Wrocławu, Poljska), odgovori:

- Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da mora nacionalno sodišče v postopkih, ki zadevajo davčnega zavezanca, kot je Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (združenje občin), nacionalno zakonodajo razlagati na način, ki v čim večji meri zagotavlja, da se odbije samo tisti delež vstopnega DDV, ki objektivno odraža delež vstopnih stroškov, porabljen za gospodarsko dejavnost tega davčnega zavezanca.
- Ker ni veljavnih pravil glede metode izračunavanja zneska davka, ki ga je treba plačati, bi morali pristojni davčni organi zadevnemu davčnemu zavezancu omogočiti uporabo metode po njegovi lastni izbiri pod pogojem, da ta metoda, ob upoštevanju narave gospodarske dejavnosti, ki se izvaja, lahko objektivno odraža, v kolikšni meri so bili vstopni stroški uporabljeni za gospodarsko dejavnost, temelji na objektivnih merilih in verodostojnih podatkih ter pristojnemu organu omogoča preverjanje pravilnosti uporabe.
- Nacionalno sodišče je lahko razrešeno svoje obveznosti razlaganja nacionalnega prava v skladu s pravom Unije samo, če bi ta razlaga vodila do kršitve načela, da je treba davek opredeliti v pravno zavezujočih predpisih, ki so davčnemu zavezancu na voljo vnaprej, ter dovolj jasno, natančno in izčrpno, da lahko zadevni davčni zavezanec v vsakem trenutku predvidi in določi znesek davka, ki ga mora plačati, na podlagi besedil in podatkov, ki so mu na voljo ali do katerih ima dostop. Tako bi bilo, če bi bila posledica teh pravil negotovost glede zneska davka, ki ga je treba plačati, ali če bi se s temi retroaktivno nalagal ali povečal ta znesek.