



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 8. maja 2019 *

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168(a) – Odbitek vstopnega davka – Načelo nevtralnosti DDV – Davčni zavezanec, ki izvaja gospodarske in negospodarske dejavnosti – Blago in storitve, pridobljeni za izvedbo transakcij, od katerih se plačuje DDV, in transakcij, od katerih se DDV ne plačuje – Neobstoj meril za razdelitev v nacionalni zakonodaji – Načelo zakonitosti davka“

V zadevi C-566/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska) z odločbo z dne 10. julija 2017, ki je na Sodišče prispela 26. septembra 2017, v postopku

Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach

proti

Szef Krajowej Administracji Skarbowej,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik Sodišča v funkciji predsednika drugega senata, A. Prechal, C. Toader, sodnici, A. Rosas (poročevalec) in M. Ilešič, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: R. Šereš, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. septembra 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach P. Koźmiński in K. Ziemiński, radcowie prawni, in P. Kaźmierczak, doradca podatkowy,
- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej B. Kołodziej in J. Kaute,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk – Szaładzińska, agenta,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Siekierzyńska, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. decembra 2018

* Jezik postopka: poljščina.

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (združenje občin v bazenu bakrene rude v Polkowicach, v nadaljevanju: združenje občin) in Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vodja davčne uprave, v nadaljevanju: davčni organ) v zvezi s prošnjo za davčno stališče o pravici do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), obračunanega na blago in storitve, ki jih je združenje pridobilo za izvajanje gospodarskih dejavnosti, od katerih se plačuje DDV, in negospodarske dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV (v nadaljevanju: mešani odhodki).

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Naslov III Direktive o DDV je „Davčni zavezanci“. Člen 9(1), prvi pododstavek, te direktive, ki je umeščen pod ta naslov, določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“
- 4 Pod istim naslovom člen 13(1), prvi pododstavek, navedene direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi [organi oblasti], tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.“
- 5 Naslov X te direktive, „Odbitki“, vsebuje pet poglavij, od katerih je prvo naslovljeno „Nastanek in obseg pravice do odbitka“. V tem poglavju člen 168 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

 - (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“
- 6 Poglavje 2 tega naslova je naslovljeno „Delež odbitka“. V navedenem poglavju člen 173 Direktive o DDV določa:

„1. Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz člen[a] 168 [...] bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Odbitni deleż se določi v skladu s členoma 174 in 175 za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec.

2. Države članice lahko sprejmejo naslednje ukrepe:

- (a) dovolijo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje;
- (b) zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež za vsako področje svoje dejavnosti in za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo;
- (c) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega ali dela blaga in storitev;
- (d) dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka odstavka 1 opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za vse transakcije iz omenjenega pododstavka;
- (e) določijo, da kadar je DDV, za katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka, neznaten, da se šteje, kakor da ga ni.“

7 Člena 174 in 175 te direktive se nanašata na izračun odbitnega deleža.

Poljsko pravo

Ustava Republike Poljske

- 8 V skladu s členom 217 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (ustava Republike Poljske) z dne 2. aprila 1997 (Dz. U. št. 78, pozicija 483) se ukrepi, ki se nanašajo na naložitev davkov, določijo z zakonom. Z zakonom se določijo davčni zavezanci, davčne stopnje, načela za dodeljevanje davčnih olajšav in odpustitev ter kategorije davčnih zavezancev, ki so oproščene davka.

Zakon o DDV

- 9 Člen 15(6) Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 177, pozicija 1054) v različici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Organi oblasti in organi, ki jih podpirajo pri opravljanju nalog, določenih s posebnimi predpisi, za katerih opravljanje so bili imenovani, niso davčni zavezanci, razen če opravljajo transakcije, ki se izvajajo na podlagi civilnopravnih pogodb.“

- 10 Člen 86(1) zakona o DDV določa:

„Če se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčljivih transakcij, imajo davčni zavezanci iz člena 15 [...] pravico, da od zneska dolgovanega davka odbijejo znesek vstopnega davka.“

11 Člen 90, od (1) do (3), tega zakona določa:

„1. Za blago in storitve, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije, za katere velja pravica do odbitka davka na dodano vrednost, bodisi za transakcije, za katere taka pravica ne velja, mora davčni zavezanec ločeno navesti zneske plačanega davka za transakcije, za katere velja pravica do odbitka davka na dodano vrednost.

2. Če ni mogoče v celoti ali delno ločiti zneskov iz odstavka 1, lahko davčni zavezanec od zneska dolgovanega davka odbije del zneska vstopnega davka, ki se ga lahko sorazmerno pripiše transakcijam, glede katerih ima davčni zavezanec pravico do odbitka dolgovanega davka [...]

3. Sorazmerje iz odstavka 2 se določi kot delež letnega prometa s transakcijami, v zvezi s katerimi obstaja pravica do odbitka zneska dolgovanega davka, v celotnem letnem prometu, ki zajema tako transakcije, v zvezi s katerimi obstaja pravica do odbitka zneska dolgovanega davka, kot transakcije, v zvezi s katerimi davčni zavezanec te pravice nima.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je združenje občin pravna oseba, ustanovljena v skladu s poljsko zakonodajo, ki opravlja nekatere javne funkcije za občine, ki so njeni člani. Med njene pristojnosti med drugim spada načrtovanje in izvajanje nalog v zvezi z upravljanjem komunalnih odpadkov na ozemlju občin, ki so članice združenja. Te dejavnosti, ki se financirajo iz pristojbin, ki jih zaračunajo občine, niso gospodarske dejavnosti, ki bi spadale na področje uporabe skupnega sistema DDV, zato se od njih ta davek ne plačuje.
- 13 Združenje občin je od leta 2013 zagotavljalo dodatne storitve za posameznike, ki med drugim vključujejo opremljanje nepremičnin z ustreznimi zbiralniki za mešane odpadke ter namestitvev in odvoz zabojnikov za zelene odpadke in za gradbene odpadke. Zagotavljanje teh storitev je gospodarska dejavnost, ki spada na področje skupnega sistema DDV. Prihodki združenja občin iz naslova te gospodarske dejavnosti so v davčnih letih od 2013 do 2015 dosegli letni znesek 59.368,18 poljskih zlotov (PLN) (približno 13.845 EUR), 372.166,48 PLN (približno 86.796 EUR) in 386.393,79 PLN (približno 90.114 EUR).
- 14 Združenje občin je v teh davčnih letih imelo odhodke, ki so bili med drugim povezani z delovanjem tega subjekta in z upravljanjem z odpadki. Del teh odhodkov so bili mešani odhodki. Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da naj ti odhodki ne bi bili izključno povezani z negospodarskimi transakcijami, ki ne spadajo na področje skupnega sistema DDV in ki jih je izvedlo združenje občin, niti z gospodarskimi transakcijami, torej transakcijami, od katerih se plačuje DDV.
- 15 Ker je združenje občin dvomilo o zneskih, ki naj bi jih dolgovalo iz naslova DDV za davčna leta od 2013 do 2015, je pri davčnem organu vložilo prošnjo za davčno stališče v zvezi z razlago zakona o DDV. Davčni organ je v davčnem stališču z dne 17. oktobra 2016 glede mešanih odhodkov menil, da mora združenje občin najprej razdeliti vstopni davek, da bi se določil znesek tega davka, ki je povezan z njegovo gospodarsko dejavnostjo. Ob neobstoju tozadevnih pravil nacionalnega prava pa bi moral davčni zavezanec izbrati ustrezno metodo, s katero bi lahko zneske vstopnega DDV razdelil med svojimi gospodarskimi in negospodarskimi dejavnostmi. Za določitev zneska odbitnega DDV bi bilo nato treba uporabiti odbitni delež iz člena 90(3) zakona o DDV, ki se uporablja za gospodarske dejavnosti, da bi se, kadar je to primerno, določili zneski vstopnega DDV, ki je na eni strani povezan z obdavčljivimi transakcijami, za katere velja pravica do odbitka, in na drugi z oproščenimi transakcijami, za katere taka pravica ne velja.

- 16 Združenje občin je pri predložitvenem sodišču, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu, Poljska), vložilo tožbo za odpravo tega davčnega stališča, pri čemer je zatrjevalo kršitev člena 86(1) zakona o DDV. Med drugim se je opiralo na to, da ta zakon glede mešanih odhodkov ne določa nobenega pravila za razdelitev vstopnega DDV glede na to, ali so ti odhodki povezani z gospodarskimi ali z negospodarskimi dejavnostmi davčnega zavezanca. Združenje občin zato na eni strani trdi, da mu ni bilo treba uporabiti metode za razdelitev vstopnega DDV iz naslova mešanih odhodkov. Zato naj, na drugi strani, pravice do odbitka glede navedenih odhodkov v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, od katerih se plačuje DDV ali pa so oproščene tega davka, ne bi bilo mogoče omejiti čez delež iz člena 90 zakona o DDV.
- 17 Predložitveno sodišče ob upoštevanju teh elementov ugotavlja, da poljski zakonodajalec, razen pravil iz členov 90 in 91 zakona o DDV, do 1. januarja 2016 ni določil nobenega drugega pravila o razdelitvi vstopnega DDV za mešane odhodke. Na podlagi sprememb zakona o DDV, ki so začele veljati 1. januarja 2016, naj bi bilo navedeno vprašanje sedaj že urejeno, vendar naj se te nove določbe ne bi uporabljale za davčna leta od 2013 do 2015, ki se obravnavajo v sporu, ki mu je predložen.
- 18 Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da Direktiva o DDV ne vsebuje pravil o razdelitvi zneskov vstopnega davka, obračunanega od mešanih odhodkov davčnega zavezanca. Iz sodne prakse Sodišča naj bi izhajalo, da naj bi bila, ker Direktiva o DDV ne vsebuje nič v zvezi s tem, določitev metod in meril za tako razdelitev, ob spoštovanju prava Unije in načel, na katerih temelji skupni sistem DDV, prepuščena državam članicam.
- 19 Predložitveno sodišče navaja, da je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) v sodbi z dne 24. oktobra 2011 štel, da mora biti ob neobstoju takih meril v nacionalnem pravu davčni zavezanec upravičen do odbitka celotnega zneska DDV, vključno z delom vstopnega davka, ki se nanaša na transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe skupnega sistema DDV. To sodišče naj bi zlasti na podlagi načela zakonitosti na področju obdavčenja, javnih dajatev in določitve davčnih stopenj iz člena 217 ustave Republike Poljske razsodilo, da naj pred začetkom veljave sprememb zakona o DDV 1. januarja 2016 davčnim zavezancem ne bi bilo mogoče očitati neupoštevanja meril, ki so bila določena z zadnjenavedenimi spremembami.
- 20 Vendar predložitveno sodišče dvomi o skladnosti take razlage nacionalnega prava z Direktivo o DDV. To sodišče zlasti poudarja, da zakon o DDV v členu 86(1), podobno kot člen 168 Direktive o DDV, ki se z njim prenaša v nacionalno pravo, izrecno določa, da je pravica do odbitka DDV povezana le s transakcijami, od katerih se plačuje DDV.
- 21 Zlasti šteje, da neobstoj „tehničnih“ določb o razdelitvi zneskov vstopnega DDV iz naslova mešanih odhodkov med gospodarske in negospodarske dejavnosti v nacionalni zakonodaji ne more privedi do tega, da bi davčni zavezanci v takem položaju zato imeli pravico do odbitka celotnega zneska tega davka. Po mnenju tega sodišča bi bila taka nacionalna praksa v nasprotju s členom 168 Direktive o DDV in načelom nevtralnosti DDV, in to zlasti, ker naj bi navedena praksa v zadevi, ki mu je predložena, združenju občin podeljevala neupravičeno prednost. Predložitveno sodišče poleg tega navaja, da je stališče davčnega organa, v skladu s katerim ima davčni zavezanec v takem položaju možnost, da izbere najprimernejšo metodo za razdelitev, očitno v skladu z Direktivo o DDV.
- 22 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (upravno sodišče vojvodstva v Wrocławu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:
- „Ali člen 168(a) Direktive [o DDV] 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 (obdavčljive 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?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 23 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, ki davčnemu zavezancu omogoča, da odbije celotni znesek vstopnega davka, obračunanega od mešanih odhodkov, ker v upoštevni davčni zakonodaji ni posebnih pravil glede meril in metod za razdelitev, ki bi davčnemu zavezancu omogočila, da določi delež tega vstopnega DDV, za katerega je treba šteti, da se nanaša na njegove gospodarske dejavnosti oziroma na njegove negospodarske dejavnosti.
- 24 Za odgovor na to vprašanje je treba najprej opozoriti na pravne podlage pravice do odbitka DDV, kot izhajajo iz Direktive o DDV in sodne prakse Sodišča.
- 25 Na prvem mestu, pravila v zvezi s pravico do odbitka so med drugim določena s členom 168 Direktive o DDV. V skladu s točko (a) tega člena ima davčni zavezanec pravico, da od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije 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, dokler se blago in storitve uporabljajo za njegove obdavčljive transakcije.
- 26 Logika sistema, uvedenega z Direktivo o DDV, namreč temelji na nevtralnosti. Odbijejo se lahko le vstopni davki, ki so obračunani za blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za obdavčljive transakcije. Drugače povedano, odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali transakcij, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, se izstopni davek ne more pobrati, vstopni davek pa ne odbiti. Če pa se blago ali storitve uporabljajo za obdavčljive vstopne transakcije, se naloži odbitek davka, ki velja za vstopne transakcije zaradi izogibanja dvojnemu obdavčevanju (glej v tem smislu sodbo z dne 16. junija 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 27 Obstoj pravice do odbitka zato na eni strani predpostavlja, da davčni zavezanec, ki deluje kot tak, pridobi blago ali prejme storitev in jo uporabi za svojo gospodarsko dejavnost (glej zlasti sodbo z dne 16. februarja 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 69). Na drugi strani, da bi bil DDV odbiten, morajo imeti vstopne transakcije praviloma neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Tako je pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, pogojena s tem, da so odhodki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčljivih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (glej v tem smislu sodbe z dne 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 27; z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 36, in z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točki 23 in 24).
- 28 Na drugem mestu, če davčni zavezanec blago in storitve uporablja tako za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere pravica do odbitka ni priznana, in sicer za oproščene transakcije, členi od 173 do 175 Direktive o DDV določajo pravila, ki omogočajo določitev odbitnega deleža DDV, ki mora biti sorazmeren znesku obdavčljivih gospodarskih transakcij davčnega zavezanca. V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da se zadnjenavedena pravila nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen od odhodkov, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti, s tem, da se navedene dejavnosti razdelijo na obdavčljive, ki so odbitne, in tiste oproščene davka, ki niso odbitne (glej v tem smislu sodbe z dne 13. marca 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, točka 33; z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točka 42, in z dne 16. julija 2015, Larentia + Minerva in Marenave Schiffahrt, C-108/14 in C-109/14, EU:C:2015:496, točka 27). Nasprotno pa, da se ne bi ogrozil cilj nevtralnosti, ki je zagotovljen s skupnim sistemom DDV, morajo biti transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV, izključene iz izračuna odbitnega deleža iz zadnjenavedenih določb (glej v tem smislu

sodbe z dne 14. novembra 2000, *Floridienne in Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, točka 32; z dne 27. septembra 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, točka 44, in z dne 29. aprila 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, točka 54).

- 29 Na tretjem mestu je treba opozoriti, da je Sodišče že razsodilo, da je zaradi neobstoja določb Direktive o DDV o tem določitev metod in meril za razdelitev zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti predmet diskrecijske pravice držav članic. Zadnjenavedene morajo pri izvajanju te pravice upoštevati cilj in sistematiko Direktive o DDV ter na tej podlagi določiti način izračunavanja, ki objektivno odraža del vstopnih odhodkov, ki se dejansko pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti (glej zlasti sodbo z dne 25. julija 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 58 in navedena sodna praksa).
- 30 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da veljavna poljska zakonodaja v davčnih letih iz postopka v glavni stvari ni vsebovala posebnih pravil o merilih in metodah za razdelitev vstopnega DDV iz naslova mešanih odhodkov med gospodarske dejavnosti in negospodarske dejavnosti. Združenje občin na podlagi tega neobstoja nacionalne ureditve pred predložitvenim sodiščem trdi, da se od njega ne more zahtevati, da samo opravi tako razdelitev, in da naj bi zato bilo upravičeno odbiti celoten znesek davka, obračunanega od tovrstnih odhodkov.
- 31 Zato je treba preučiti, ali je posledica takega neobstoja nacionalne zakonodaje to, da lahko davčni zavezanec, kot je združenje občin, zgolj zaradi tega v celoti odbije vstopni DDV iz naslova mešanih odhodkov.
- 32 Najprej je treba poudariti, da obveznost davčnega zavezanca, da zneske vstopnega DDV razdeli med gospodarske in negospodarske dejavnosti, izhaja iz člena 168(a) Direktive o DDV. Ta določba namreč pravico do odbitka vstopnega davka določa samo, če se blago in storitve uporabljajo za namene obdavčljivih transakcij davčnega zavezanca.
- 33 Kot izhaja zlasti iz sodne prakse, navedene v točki 26 te sodbe, kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, izstopnega davka ni mogoče pobrati, vstopnega davka pa ne odbiti.
- 34 Direktiva o DDV sicer res ne določa posebnih pravil o merilih in metodah za razdelitev vstopnega DDV iz naslova mešanih odhodkov med gospodarske in negospodarske dejavnosti. Zato imajo države članice diskrecijsko pravico glede izbire takih metod ali meril za razdelitev.
- 35 Vendar pa zgolj neobstoj takih pravil v upoštevnih davčni zakonodaji ne pomeni, da lahko davčni zavezanec odbije celotni znesek DDV, obračunan na take odhodke, tudi glede deleža vstopnega davka, ki se nanaša na transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe skupnega sistema DDV. Dopustitev take pravice do odbitka celotnega zneska bi povzročila razširitev obsega navedene pravice, kar je v nasprotju z osnovnimi načeli skupnega sistema DDV.
- 36 Kot je namreč generalna pravobranilka poudarila v točki 57 sklepnih predlogov, če bi se davčnemu zavezancu, kot je združenje občin, ki opravlja gospodarske in negospodarske dejavnosti, dovolilo, da odbije celotni znesek vstopnega DDV iz naslova mešanih odhodkov, bi se mu s tem omogočila prednost, ki bi bila v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, s katerim je po mnenju Sodišča zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, točka 41 in navedena sodna praksa).
- 37 Iz tega izhaja, da neobstoj posebnih pravil glede meril in metod za razdelitev vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti v zakonodaji države članice načeloma ne more vplivati na obseg pravice do odbitka iz člena 168 Direktive o DDV.

- 38 Vendar predložitveno sodišče navaja, da nacionalna praksa, s katero se glede mešanih odhodkov prizna pravica do odbitka celotnega zneska, temelji na razlagi člena 217 ustave Republike Poljske, ki določa načelo zakonitosti davka.
- 39 V zvezi s tem je treba opozoriti, da se, kot izhaja iz ustavnih tradicij, skupnih državam članicam, za načelo zakonitosti davka lahko šteje, da je kot splošno pravno načelo del pravnega reda Unije. To načelo, kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 110 sklepnih predlogov, sicer zahteva, da se vse obveznosti plačila davka, kot je DDV, ter vsi bistveni elementi za opredelitev temeljnih značilnosti tega davka določijo z zakonom, ne zahteva pa, da se vsi tehnični vidiki obdavčitve uredijo izčrpno, če pravila, določena z zakonom, davčnemu zavezancu omogočajo, da predvidi in izračuna znesek davka, ki ga mora plačati, ter ugotovi, v katerem trenutku nastane obveznost plačila.
- 40 Zato to, da v upoštevnih davčnih zakonodajah ni tehničnih predpisov, ki so pomožni glede na bistveni element davka, ne pomeni kršitve načela zakonitosti davka kot splošnega načela prava Unije. Prav tako se za to, da je upoštevana davčna zakonodaja izbiro med več mogočimi načini ravnanja za upravičenost do pravice prepustila davčnemu zavezancu, ne more šteti, da je v nasprotju s tem načelom.
- 41 V zvezi z bistvenim delom davka, ki ga je uskladil zakonodajalec Unije, kot je DDV, je treba vprašanje, kateri elementi tega davka morajo biti določeni z zakonom, preučiti glede na načelo zakonitosti davka kot splošno načelo prava Unije in ne glede na razlago tega načela v nacionalnem pravu.
- 42 Kar zadeva, natančneje, pravico do odbitka, je ta bistveni element obveznosti plačila DDV. Obseg navedene pravice je jasno določen v členu 168 Direktive o DDV. Kot je Sodišče poudarilo, navedena določba natančno določa pogoje za nastanek pravice do odbitka ter njen obseg in državam članicam ne daje nobene diskrecijske pravice glede njenega izvajanja (glej v tem smislu sodbo z dne 10. marca 2005, Komisija/Združeno kraljestvo, C-33/03, EU:C:2005:144, točka 16 in navedena sodna praksa).
- 43 Zato ni mogoče šteti – če lahko davčni zavezanec na podlagi upoštevnih davčnih zakonodaj ugotovi natančen obseg pravice do odbitka – da je obveznost, ki mu je naložena, da določi delež mešanih odhodkov, ki se nanaša na gospodarske dejavnosti, v nasprotju z načelom zakonitosti davka. Taka zahteva namreč v skupnem sistemu DDV ni bistvena značilnost, ki bi opredeljevala eno temeljnih značilnosti DDV, ki mora zato biti izrecno določena z upoštevnimi davčnimi zakonodajami, temveč je zgolj dopolnilna značilnost, ker gre za predpogoj, ki ga mora davčni zavezanec izpolniti, da bi bil upravičen do odbitka.
- 44 Čeprav mora v okviru spora o glavni stvari nazadnje predložitveno sodišče določiti, ali so zahteve, ki izhajajo iz načela zakonitosti davka iz prejšnjih točk, izpolnjene, mu mora Sodišče dati vse uporabne smernice v zvezi s pravom Unije, da bi lahko odločilo o sporu, ki mu je predložen.
- 45 Najprej je treba poudariti, da je bil člen 168 Direktive o DDV v poljsko pravo prenesen s členom 86 zakona o DDV. Zadnjenavedena določba tako kot člen 168 Direktive o DDV določa, da ima davčni zavezanec pravico, da od dolgovane davka odbije vstopni davek, če se blago in storitve uporabljajo za obdavčljive transakcije. Zato se zdi, da člen 86 zakona o DDV natančno opredeljuje področje uporabe in obseg pravice do odbitka, kar mora preveriti predložitveno sodišče.
- 46 Dalje, kot izhaja iz predložitvene odločbe, če ni posebnih pravil glede meril in metod za razdelitev vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti, ki bi bila izrecno določena z upoštevnimi davčnimi zakonodajami, lahko davčni zavezanec od pristojnih nacionalnih davčnih organov zahteva in prejme davčno stališče, v katerem je ocenjen njegov konkretni položaj in navedeno, kako naj zakonodajo pravilno uporabi. Poleg tega lahko davčni zavezanec v skladu z informacijami, ki jih ima na voljo Sodišče, izbere ustrezno metodo za izvedbo take razdelitve. V teh okoliščinah in zlasti ob upoštevanju člena 86 zakona o DDV se ne zdi, da bi tak neobstoj pravil davčnemu zavezancu preprečeval, da določi znesek odbitnega DDV.

- 47 Nazadnje, v skladu z zgornjimi preudarki, predložitveno sodišče šteje, da je nacionalna praksa iz postopka v glavni stvari v nasprotju s členom 168 Direktive o DDV.
- 48 V zvezi s tem je treba na eni strani poudariti, da morajo nacionalna sodišča nacionalno pravo, kolikor je mogoče, razlagati v skladu s pravom Unije, in da lahko načeloma pristojni davčni organ tako skladno razlago uveljavlja proti davčnemu zavezancu (glej v tem smislu sodbe z dne 26. septembra 1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, točki 41 in 42; z dne 5. julija 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, točka 45, in z dne 15. septembra 2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, točka 34).
- 49 Na drugi strani, čeprav se obveznost skladne razlage ne more uporabiti tako, da bi se nacionalno pravo razlagalo *contra legem* (glej zlasti sodbo z dne 15. aprila 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, točka 100 in navedena sodna praksa), morajo nacionalna sodišča po potrebi spremeniti ustaljeno sodno prakso, če ta temelji na razlagi nacionalnega prava, ki ni združljiva s cilji direktive (sodbe z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točka 33; z dne 17. aprila 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, točka 72, in z dne 11. septembra 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, točka 64).
- 50 Na podlagi zgornjih preudarkov je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, ki davčnemu zavezancu omogoča, da odbije celotni znesek vstopnega DDV, obračunanega od mešanih odhodkov, ker v upoštevni davčni zakonodaji ni posebnih pravil glede meril in metod za razdelitev, ki bi davčnemu zavezancu omogočila, da določi delež tega vstopnega DDV, za katerega bi bilo treba šteti, da se nanaša na njegove gospodarske dejavnosti oziroma na njegove negospodarske dejavnosti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, ki davčnemu zavezancu omogoča, da odbije celotni znesek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), obračunanega od pridobitve blaga in storitev za izvajanje gospodarskih dejavnosti, od katerih se plačuje DDV, in negospodarskih dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, ker v upoštevni davčni zakonodaji ni posebnih pravil glede meril in metod za razdelitev, ki bi davčnemu zavezancu omogočila, da določi delež tega vstopnega DDV, za katerega bi bilo treba šteti, da se nanaša na njegove gospodarske dejavnosti oziroma na njegove negospodarske dejavnosti.

Podpisi