



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 4. oktobra 2024*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 168(a) – Pravica do odbitka DDV – Pridobitev blaga s strani davčnega zavezanca – Neodplačno dajanje tega blaga na razpolago podizvajalcu za izvedbo del v korist davčnega zavezanca – Zavrnitev odbitka DDV za navedeno blago“

V zadevi C-475/23,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija) z odločbo z dne 3. julija 2023, ki je na Sodišče prispela 25. julija 2023, v postopku

Voestalpine Giesserei Linz GmbH

proti

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi O. Spineanu-Matei, predsednica senata, J.-C. Bonichot in S. Rodin (poročevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Voestalpine Giesserei Linz GmbH C. Dragoman, odvetnik,
- za romunsko vlado R. Antonie, E. Gane in L. Ghiță, agentke,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in M. Herold, agenta,

* Jezik postopka: romunščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago določb naslova X Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med, na eni strani, družbo Voestalpine Giesserei Linz GmbH (v nadaljevanju: VGL) ter, na drugi strani, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (okrajna uprava za javne finance v Cluju, Romunija) in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (generalna regionalna direkcija za javne finance v Cluju-Napoci, Romunija) (v nadaljevanju skupaj: davčni organ), ker je ta organ zavrnil odbitek vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), plačanega pri tem, ko je družba VGL pridobila blago, ki ga je neodplačno dala na razpolago podizvajalcu za izvedbo del v korist družbe VGL.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Naslov X Direktive 2006/112 „Odbitki“ vsebuje pet poglavij. V poglavju 1 tega naslova, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, je med drugim člen 168 te direktive. Ta 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;

[...].“

- 4 Naslov XI navedene direktive, ki se med drugim nanaša na obveznosti davčnih zavezancev, vsebuje poglavje 4, naslovljeno „Knjigovodstvo“, v katerem je člen 242 iste direktive, ki določa:

„Vsak davčni zavezanec vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa.“

Romunsko pravo

- 5 Člen 297(4)(a) Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davčnem zakoniku) z dne 8. septembra 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 688 z dne 10. septembra 2015) določa:

„Vsak davčni zavezanec ima pravico odbiti davek v zvezi z nakupi, če se ti uporabijo za potrebe teh transakcij: obdavčljive transakcije.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

- 6 VGL, družba s sedežem v Avstriji, v okviru svoje ekonomske dejavnosti proizvaja različne ulitke. Te ulitke predela v Romuniji, kjer je identificirana za namene DDV. V ta namen je sklenila okvirno pogodbo z družbo Austrex Handels GmbH (v nadaljevanju: Austrex) s sedežem v Avstriji, ki ima možnost izkoristiti storitve podizvajalca, in sicer družbe Global Energy Products S.A. (v nadaljevanju: GEP), s sedežem v Romuniji.
- 7 Po končani predelavi družba VGL ulitke pošlje in zaračuna strankam v Evropski uniji. Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, je razvidno, da družba VGL ob izdaji računov za te ulitke navede svojo romunsko številko za DDV.
- 8 Družba VGL v okviru predelovalne dejavnosti družbi Austrex na podlagi pravice do uporabe, ki se lahko prenese na družbo GEP, daje na voljo nepremičnino v Cluj-Napoci (Romunija), katere lastnica je. Za potrebe družbe GEP, ki predeluje ulitke, ki jih proizvaja družba VGL, zadnjenavedena družba daje brezplačno na voljo tudi žerjav, ki ga je kupila in dala namestiti na zemljišče te nepremičnine.
- 9 Glede na to, da je bil prejet obračun DDV za junij 2021, iz katerega je bil razviden negativen saldo z opcijo vračila, je davčni organ pri družbi VGL opravil predčasni davčni nadzor. Ta organ je pri tem nadzoru ugotovil, prvič, da družba VGL ni vodila dokaznih knjigovodskih evidenc, iz katerih bi bili razvidni prihodki in odhodki, nastali v okviru njene dejavnosti v Romuniji, in drugič, da je bila nepremičnina, v kateri družba GEP opravlja svoje dejavnosti, družbi Austrex dana na razpolago neodplačno. Ob upoštevanju teh elementov je navedeni organ menil, da družba VGL ni predložila dokaza, da je bila pridobitev žerjava opravljena za namene njene ekonomske dejavnosti, in zavrnil odbitek DDV v zvezi s to pridobitvijo.
- 10 Družba VGL je odločbo o odmeri davka, ki jo je izdal davčni organ, izpodbijala pred Tribunalul Cluj (okrožno sodišče v Cluju, Romunija), ki je tožbo iz v bistvu istih razlogov, kot jih je navedel davčni organ, zavrnilo. To sodišče je dodalo, da je predelovalna dejavnost, ki se je izvajala v Romuniji, družbi VGL ustvarjala dohodke le posredno, saj sta bili neposredni prejemnici iz te dejavnosti družbi Austrex in GEP, ker sta ti družbi družbi VGL zaračunavali dela, za izvedbo katerih se je uporabil pridobljeni žerjav.
- 11 Družba VGL je zoper sodbo navedenega sodišča vložila pritožbo pri Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija), ki je predložitveno sodišče.
- 12 Zadnjenavedeno sodišče se na eni strani sprašuje, ali je nacionalna praksa, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka DDV, kadar je blago, ki ga je ta pridobil, neodplačno dano na razpolago podizvajalcu, da bi ta opravil dela v korist tega davčnega zavezanca, združljiva z določbami naslova X Direktive 2006/112 v zvezi z odbitki, ker se šteje, da

je bilo blago pridobljeno za namene obdavčljivih transakcij ne navedenega davčnega zavezanca, temveč tega podizvajalca. Na drugi strani se sprašuje, ali je v zvezi s tem pomembna okoliščina, da družba VGL za svojo stalno poslovno enoto v Romuniji ni vodila ločenega računovodstva.

- 13 V teh okoliščinah je Curtea de Apel Cluj (višje sodišče v Cluju) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali določbe [Direktive 2006/112] o pravici do odbitka DDV nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero se družbi, ki pridobi blago, ki ga nato brezplačno da na razpolago podizvajalcu za opravljanje dejavnosti v korist družbe, zavrne pravica do odbitka DDV v zvezi s pridobljenim blagom, ker se šteje, da pridobitev [tega] blaga ni opravljena za namene njenih obdavčljivih transakcij, temveč za obdavčljive transakcije podizvajalca?

2. Ali določbe Direktive Sveta 2006/112/ES o pravici do odbitka DDV nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne pravica do odbitka, ker ni vodil ločenega knjigovodstva za svojo stalno poslovno enoto v Romuniji, zaradi česar davčni organi ne morejo preveriti stroškov dela za obdelavo ulitkov, katerih lastnik je [ta davčni zavezanec], niti celotne predelovalne dejavnosti, ki se izvaja na ozemlju Romunije?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 14 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu, kadar pridobi blago, ki ga nato neodplačno da na razpolago podizvajalcu, da ta opravi dela v korist tega davčnega zavezanca, zavrne odbitek DDV v zvezi s pridobitvijo tega blaga, ker se šteje, da je bilo navedeno blago pridobljeno za namene obdavčljivih transakcij tega podizvajalca, in ne za namene obdavčljivih transakcij navedenega davčnega zavezanca.
- 15 Člen 168(a) te direktive določa, da 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, 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 dobavil drug davčni zavezanec.
- 16 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je pravica do odbitka iz člena 168(a) Direktive 2006/112 sestavni del mehanizma DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvršuje se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 25 in navedena sodna praksa).
- 17 Namen sistema odbitkov je namreč podjetnika v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihove cilje ali rezultate, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 26 in navedena sodna praksa).

- 18 Iz člena 168 Direktive 2006/112 je razvidno, da je davčni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga deluje kot tak, v delu, v katerem to blago uporablja za svoje obdavčljive transakcije, upravičen odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za zadevno blago (sodba z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 18 in navedena sodna praksa).
- 19 Natančneje, iz tega člena 168 izhaja, da morata biti za pridobitev pravice do odbitka izpolnjena dva pogoja. Prvič, zadevna oseba mora biti „davčni zavezanec“ v smislu te direktive. Drugič, davčni zavezanec mora blago oziroma storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago pa mora dobaviti oziroma te storitve opraviti drug davčni zavezanec (sodba z dne 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, točka 28 in navedena sodna praksa).
- 20 V zvezi s prvim delom tega drugega pogoja, ki je edini predmet postopka v glavni stvari, je treba opozoriti, da mora za to, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, naloženega na pridobitev vstopnega blaga ali storitev, je pogojena s tem, da so izdatki za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčljivih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, točka 29 in navedena sodna praksa).
- 21 Pravica do odbitka pa se davčnemu zavezancu prizna tudi, če ni neposredne in takojšnje povezave med posamezno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnega blaga in storitev del splošnih stroškov tega davčnega zavezanca in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca (sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29 in navedena sodna praksa, in z dne 7. marca 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, točka 30 in navedena sodna praksa).
- 22 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da morajo davčne uprave in nacionalna sodišča v okviru uporabe merila neposredne povezave vzeti v obzir vse okoliščine zadevnih transakcij in upoštevati le tiste transakcije, ki so objektivno povezane z obdavčljivo dejavnostjo davčnega zavezanca. Obstoj take povezave je torej treba presojati glede na objektivno vsebino zadevne transakcije (sodba z dne 25. novembra 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 23 Tako je treba za odgovor na vprašanje, ali ima družba VGL v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, pravico do odbitka vstopnega DDV za nakup žerjava, ki ga je neodplačno dala na razpolago svojemu sopogodbeniku, družbi Austrex, in njenemu podizvajalcu, družbi GEP, ugotoviti, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med pridobitvijo tega blaga na eni strani in eno ali več obdavčljivimi izstopnimi transakcijami družbe VGL ali, če to ni mogoče, med celotno ekonomsko dejavnostjo zadnjenavedene družbe na drugi.
- 24 Iz okoliščin zadeve v glavi stvari, kot so opisane v predložitveni odločbi, izhaja, da brez žerjava, ki ga je kupila družba VGL, predelava ulitkov, katerih teža presega 10 ton, ne bi bila mogoča, tako da je bil nakup žerjava nujen za izvedbo te predelave in zato družba VGL brez takega nakupa ne bi mogla opravljati svoje ekonomske dejavnosti prodaje ulitkov (glej po analogiji sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 33).

- 25 Okoliščina, da imata družba Autostrex in njen podizvajalec GEP neposredno korist od zadevnega žerjava, ker je bil neodplačno dan na razpolago, ne more voditi, do tega, da se družbi VGL zavrne pravica do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo tega žerjava, če je med to pridobitvijo in bodisi eno ali več obdavčljivimi izstopnimi transakcijami družbe VGL, bodisi celotno njeno ekonomsko dejavnostjo, ugotovljena neposredna in takojšnja povezava, kar mora preveriti predložitveno sodišče (glej po analogiji sodbi z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, točka 34, in z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točki 35 in 40).
- 26 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je v skladu s sodno prakso, navedeno v točkah 20 in 21 te sodbe, za ugotovitev obstoja pravice do odbitka v obravnavanem primeru pomembno, da so vstopni stroški za pridobitev žerjava sestavni del cene ene ali več obdavčljivih izstopnih transakcij družbe VGL, ali so, če to ni podano, kot stroški, ki so del njenih splošnih stroškov, sestavni del cene blaga in storitev, ki jih dobavlja v okviru svoje ekonomske dejavnosti. Te elemente dejanskega stanja mora preveriti predložitveno sodišče.
- 27 V tem okviru je treba pojasniti, da morebiten vpliv dejstva, da so stroški nakupa žerjava nastali družbi VGL, na ceno, ki jo je družba GEP zaračunavala za predelavo proizvodov družbe VGL, ni pomemben, ker okoliščina, da je družba GEP žerjav koristila neodplačno, sama po sebi ne more upravičiti tega, da se družbi VGL zavrne odbitek DDV v zvezi s temi stroški, kot je bilo navedeno v točki 25 te sodbe.
- 28 Ob tem je treba dodati, da mora predložitveno sodišče preučiti, ali je bilo dajanje žerjava na razpolago omejeno na to, kar je bilo potrebno za zagotovitev predelave ulitkov za račun družbe VGL, ali pa je preseglo to, kar je bilo potrebno za ta namen (glej po analogiji sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 37).
- 29 Če je bilo namreč dajanje žerjava na razpolago omejeno na to, kar je bilo potrebno za navedeni namen, bi bilo treba v skladu s sodno prakso Sodišča pravico do odbitka priznati za vse stroške, nastale pri njegovi pridobitvi. Če pa je to dajanje na razpolago preseglo to, kar je potrebno za zagotovitev predelave ulitkov, je neposredna in takojšnja povezava med pridobitvijo žerjava na eni strani in obdavčljivimi izstopnimi transakcijami ali, če to ni podano, ekonomsko dejavnostjo družbe VGL na drugi delno pretrgana, tako da je pravico do odbitka mogoče priznati le za vstopni DDV, ki je bil obračunan za del stroškov, nastalih pri pridobitvi zadevnega žerjava, ki je bil objektivno nujen za to, da je družba VGL lahko izvedla svoje obdavčljive transakcije ali opravljala svojo ekonomsko dejavnost (glej po analogiji sodbi z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točki 38 in 39, in z dne 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, točka 38).
- 30 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu, ki je pridobil blago, ki ga je nato neodplačno dal na razpolago podizvajalcu, da bi ta opravljal dela v korist tega davčnega zavezanca, zavrne odbitek DDV v zvezi s pridobitvijo tega blaga, če to dajanje na razpolago ne presega tistega, kar je potrebno za to, da se navedenemu davčnemu zavezancu omogoči, da izvede eno ali več obdavčljivih izstopnih transakcij ali, če to ni podano, da opravlja svojo ekonomsko dejavnost, in če so stroški pridobitve navedenega blaga sestavni del cene bodisi transakcij, ki jih opravi isti davčni zavezanec, bodisi blaga ali storitev, ki jih dobavlja v okviru svoje ekonomske dejavnosti.

Drugo vprašanje

- 31 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne odbitek vstopnega DDV, ker za svojo stalno poslovno enoto v državi članici, v kateri se opravlja davčni nadzor, ni vodil ločenega knjigovodstva, zaradi česar davčni organi ne morejo preveriti nekaterih dejanskih elementov.
- 32 Kot je bilo v bistvu že navedeno v točkah 16 in 17 te sodbe, pravica do odbitka, ki je določena v naslovu X te direktive in je namenjena zagotovitvi popolne nevtralnosti glede obdavčenja vseh ekonomskih dejavnosti, če so same predmet DDV, načeloma ne sme biti omejena in se izvršuje takoj v zvezi z vsemi davki na izvedene vstopne transakcije.
- 33 V skladu z ustaljeno sodno prakso temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili (sodba z dne 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, točka 31 in navedena sodna praksa).
- 34 Iz prej navedenega izhaja, da če ima davčna uprava države članice na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da so vsebinske zahteve izpolnjene, glede pravice davčnega zavezanca, da ta davek odbije, ne sme naložiti dodatnih zahtev, zaradi katerih lahko izvrševanje te pravice postane neučinkovito (sodba z dne 9. julija 2015, *Salomie in Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 59 in navedena sodna praksa).
- 35 Vendar je lahko drugače, prvič, če zaradi kršitve takih formalnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene (sodba z dne 28. julija 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 36 V zvezi s tem je treba pojasniti, da so vsebinske zahteve v zvezi s pravico do odbitka tiste zahteve, ki urejajo samo podlago in obseg te pravice, kot so zahteve, določene v poglavju 1 naslova X Direktive 2006/112, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, medtem ko formalne zahteve v zvezi z navedeno pravico urejajo način in nadzor njenega izvrševanja ter pravilno delovanje sistema DDV, kot so tiste, ki se nanašajo na knjigovodstvo, izdajanje računov in obračun (sodba z dne 28. julija 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 47 in navedena sodna praksa).
- 37 Tako so za namene uporabe DDV in nadzora nad njim s strani davčne uprave pod naslovom XI te direktive našteje nekatere obveznosti, ki jih morajo med drugim izpolniti davčni zavezanci, ki morajo plačati ta davek, zlasti vodenje dovolj podrobnega knjigovodstva, naloženo s členom 242 navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 28. julija 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, točka 48).
- 38 Iz tega sledi, da davčnemu zavezancu ni mogoče preprečiti, da bi izvrševal svojo pravico do odbitka, ker ni vodil dovolj podrobnega knjigovodstva, če lahko davčni organ opravi nadzor in preveri, ali so vsebinske zahteve izpolnjene. Čeprav v obravnavanem primeru davčni zavezanec za svojo stalno poslovno enoto v Romuniji ne vodi ločenega knjigovodstva, davčni organ ne more zavrni, da bi lahko izvrševal svojo pravico do odbitka vstopnega DDV, če ta organ lahko opravi kakršno koli preverjanje, potrebno za ugotovitev obstoja in obsega te pravice, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

- 39 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da kaznovanje davčnega zavezanca zaradi nespoštovanja knjigovodskih obveznosti in obveznosti obračuna z zavrnitvijo pravice do odbitka jasno presega to, kar je potrebno za dosego cilja zagotovitve pravilne uporabe teh obveznosti, ker pravo Unije ne onemogoča, da bi države članice, če bi bilo to potrebno, naložile globo ali denarno kazen, ki je sorazmerna teži kršitve formalnih zahtev, povezanih s pravico do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 7. marca 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, točka 34 in navedena sodna praksa).
- 40 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne odbitek vstopnega DDV, ker za svojo stalno poslovno enoto v državi članici, v kateri se opravlja davčni nadzor, ni vodil ločenega knjigovodstva, kadar lahko davčni organi preverijo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka.

Stroški

- 41 Ker je ta postopek za stranke 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 (deveti senat) razsodilo:

1. 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, v skladu s katero se davčnemu zavezancu, ki je pridobil blago, ki ga je nato neodplačno dal na razpolago podizvajalcu, da bi ta opravljal dela v korist tega davčnega zavezanca, zavrne odbitek davka na dodano vrednost v zvezi s pridobitvijo tega blaga, če to dajanje na razpolago ne presega tistega, kar je potrebno za to, da se navedenemu davčnemu zavezancu omogoči, da izvede eno ali več obdavčljivih izstopnih transakcij ali, če to ni podano, da opravlja svojo ekonomsko dejavnost, in če so stroški pridobitve navedenega blaga sestavni del cene bodisi transakcij, ki jih opravi navedeni davčni zavezanec, bodisi blaga ali storitev, ki jih dobavlja v okviru svoje ekonomske dejavnosti.

2. Člen 168(a) Direktive 2006/112

je treba razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni praksi, v skladu s katero se davčnemu zavezancu zavrne odbitek vstopnega davka na dodano vrednost, ker za svojo stalno poslovno enoto v državi članici, v kateri se opravlja davčni nadzor, ni vodil ločenega knjigovodstva, kadar lahko davčni organi preverijo, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za pravico do odbitka.

Podpisi