

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 10. februarja 2022(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 66, prvi odstavek, točka (b) – Obveznost obračuna DDV – Prejem plačila – Člen 167 – Nastanek in obseg pravice do odbitka vstopnega DDV – Člen 167a – Odstopanje – Obračunavanje DDV po plačani realizaciji – Najem in podnajem nepremičnine, ki je namenjena industrijski ali komercialni uporabi“

V zadevi C-9/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija) z odločbo z dne 10. decembra 2019, ki je na Sodišče prispela 10. januarja 2020, v postopku

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

proti

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi C. Lycourgos, predsednik tretjega senata v funkciji predsednika petega senata, I. Jarukaitis (poročevalec) in M. Ilešić, sodnika,

generalni pravobranilec: E. Tanchev,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 M. Gerber, Rechtsanwalt,
- za nemško vlado J. Möller in S. Eisenberg, agenta,
- za švedsko vlado O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder in R. Shahsavan Eriksson, agenti,
- za Evropsko komisijo sprva R. Pethke in N. Gossement, nato R. Pethke, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 9. septembra 2021

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (v nadaljevanju: družba Kollaustraße) in Finanzamt Hamburg-Oberalster (davčna uprava Hamburg-Oberalster, Nemčija) (v nadaljevanju: davčna uprava) glede določitve trenutka nastanka pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodni izjavi 24 Direktive o DDV je navedeno:

„Pojme obdavčljivega dogodka in obveznosti obračuna davka bi bilo treba uskladiti [harmonizirati], da bi uvedba in vse kasnejše spremembe skupnega sistema DDV lahko za vse veljati hkrati v vseh državah članicah.“

4 V uvodni izjavi 4 Direktive 2010/45 je navedeno:

„V pomoč malim in srednje velikim podjetjem, ki imajo težave pri plačevanju DDV pristojnemu organu, preden prejmejo plačilo od ustreznih prejemnikov, bi bilo treba državam članicam dati možnost, da dovolijo obračun DDV v okviru ureditve na podlagi plačane realizacije, ki dobavitelju ali izvajalcu omogoča, da pristojnemu organu plača DDV, ko prejme plačilo za dobavljeno blago ali opravljeno storitev, in uveljavlja svojo pravico do odbitka ob plačilu za dobavljeno blago ali opravljeno storitev. Na ta način bi države članice lahko uvedle izbirno ureditev po plačani realizaciji, ki nima negativnega učinka na denarni tok v povezavi z njihovimi prejemki DDV.“

5 Naslov VI Direktive o DDV, „Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka“, vsebuje štiri poglavja. V poglavju 2 tega naslova, naslovljenem „Dobava blaga in opravljanje storitev“, člen 63 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

6 Člen 66 navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

[...]

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

[...]“

7 Naslov X Direktive o DDV, „Odbitki“, vsebuje pet poglavij. V poglavju 1 tega naslova, naslovljenem „Nastanek in obseg pravice do odbitka“, so med drugim člena 167, 167a in 168 te direktive.

8 ?len 167 Direktive o DDV dolo?a:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obra?un odbitnega davka.“

9 ?len 167a te direktive dolo?a:

„Države ?lanice lahko v okviru izbirne ureditve dolo?ijo, da se pravica do odbitka dav?nega zavezanca, za katerega nastane obveznost obra?una DDV le na podlagi ?lena 66[, prvi odstavek, to?ka (b),] odloži, dokler DDV za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve ni pla?an njegovemu dobavitelju.

[...]“

10 ?len 168 navedene direktive dolo?a:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi ?lanici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi ?lanici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

11 Poglavje 4 naslova X Direktive o DDV, naslovljeno „Pravila za uveljavljanje pravice do odbitka“, med drugim vsebuje ?lena 178 in 179 te direktive.

12 ?len 178(a) Direktive o DDV dolo?a:

„Za uveljavljanje pravice do odbitka mora dav?ni zavezanec izpolniti naslednje pogoje:

(a) za odbitke v skladu s ?lenom 168(a) v zvezi z dobavo blaga ali opravljanjem storitev imeti ra?un, izdan v skladu z oddelki 3 do 6 poglavja 3 naslova XI“.

13 ?len 179 te direktive dolo?a:

„Dav?ni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, dolgovanega za dano dav?no obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se uveljavlja v skladu z dolo?bami ?lena 178.

[...]“

14 Naslov XI navedene direktive, „Obveznosti dav?nih zavezancev in nekaterih oseb, ki niso dav?ni zavezanci“, vsebuje osem poglavij, med katerimi je poglavje 3, naslovljeno „Fakturiranje“. V oddelku 4 tega poglavja, naslovljenem „Vsebina ra?unov“, ?len 226 iste direktive dolo?a:

„Brez poseganja v posebne dolo?be te direktive, se za namene DDV na ra?unih, ki se izstavljajo v skladu s ?lenom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(7a) Če nastane obveznost obračuna DDV ob prejemu plačila v skladu s členom 66 [prvi odstavek, točka (b)] in pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna odbitnega davka, navedba ‚cash accounting‘.

[...]“

Nemško pravo

15 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGB1. 2005 I, str. 386) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: UStG) v členu 13, naslovljenem „Nastanek davčne obveznosti“, določa:

„(1) Obveznost obračuna davka nastane

1. za dobave in druge storitve

(a) pri obračunu davka na podlagi dogovorjenih plačil (člen 16(1), prvi stavek) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so storitve opravljene. To velja tudi za delne storitve. Te so podane, če se za nekatere dele ekonomsko deljive storitve dogovori o ločenem plačilu. Če se plačilo ali del plačila prejme, preden je storitev ali delna storitev opravljena, obveznost obračuna davka nastane s potekom obračunskega obdobja, v katerem je plačilo ali delno plačilo prejeto;

(b) pri obračunu davka na podlagi prejetih plačil (člen 20) s potekom obračunskega obdobja, v katerem so plačila prejeta;

[...]“

16 Člen 15 tega zakona, naslovljen „Odbitek vstopnega davka“, določa:

„(1) Podjetnik lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonsko dolgovani davek za dobave in druge storitve, ki jih drug podjetnik opravi za njegovo podjetje. Za izvrševanje odbitka vstopnega davka je potrebno, da ima podjetnik račun, ki je izstavljen na podlagi členov 14 in 14a.

[...]“

17 Člen 16 navedenega zakona, naslovljen „Obračun davka, davčno obdobje in individualna obdavčitev“, določa:

„(1) Razen če velja člen 20, se davek obračuna na podlagi dogovorjenih plačil. Davčno obdobje je koledarsko leto. [...]“

(2) Od davkov, obračunanih na podlagi odstavka 1, je treba odbiti zneske vstopnega davka, ki spadajo v davčno obdobje in se odbijejo na podlagi člena 15.“

18 Člen 20 UStG, naslovljen „Obračun davka na podlagi prejetih plačil“, določa:

„Davčna uprava lahko na predlog dovoli, da podjetnik,

1. čigar skupni promet (člen 19(3)) v preteklem koledarskem letu ne presega 500.000 EUR ali

2. ki je na podlagi §148 Abgabenordnung (davčni zakonik) oproščen obveznosti vodenja poslovnih knjig in pripravljanja rednih računovodskih izkazov na podlagi letnih inventur ali
3. če ta opravlja transakcije v okviru dejavnosti kot član svobodnega poklica v smislu §18(1), točka 1, Einkommensteuergesetz (zakon o dohodnini),

davka ne obračunava na podlagi dogovorjenih plačil (§16(1), prvi stavek), temveč na podlagi prejetih plačil.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 Kollaustraße, družba civilnega prava, je oddajala v najem zemljišče za industrijsko in komercialno uporabo, katerega najemnica je bila sama.

20 Družba Kollaustraße in njen najemodajalec sta se veljavno odpovedala davčni oprostitvi teh transakcij in sta se tako odločila za obdavčitev z DDV. Davčna uprava jima je v skladu s §20 UStG dovolila, da DDV obračunavata na podlagi prejetih plačil oziroma – z drugimi besedami – po plačani realizaciji, in ne na podlagi dogovorjenih plačil. Na podlagi najemne pogodbe je imela družba Kollaustraße trajni račun v predpisani obliki.

21 Družbi Kollaustraße je bil od davnega leta 2004 odobren odlog plačila dela najemnine. Tako je del najemnine za leta od 2009 do 2012 plačala v davčnih letih od 2013 do 2016. Prav tako ji je najemodajalec v letu 2016 odpustil dolg.

22 Vsa izvedena plačila so vključevala 19%odstotni DDV, družba Kollaustraße pa je ne glede na najemno obdobje, za katero so bila plačila namenjena, pravico do odbitka vstopnega davka uveljavljala v obračunskem obdobju oziroma koledarskem letu, v katerem je bilo plačilo opravljeno.

23 Davčna uprava je med nadzorom ugotovila, da je pravica do odbitka vstopnega davka nastala že ob izvedbi transakcije – v tem primeru ob vsakomesečnem dajanju zemljišča na voljo – in da bi se torej morala uveljavljati za ustrezna obdobja.

24 Zato so bile za davna leta od 2011 do 2015 izdane odmerne odločbe, za davno leto 2016 pa začasna odmerna odločba. V teh odločbah je bil davek, ki ga je treba odbiti, izračunan glede na letno dogovorjeno najemnino, kar je privedlo do odmere davka za davna leta od 2013 do 2016 v skupnem znesku 18.409,67 EUR.

25 Pojasnjeno je, da odmerne odločbe za prejšnja davna leta niso bile spremenjene, saj je odmera davka zastarala. DDV, ki je bil vključen v najemnini, plačani v letih 2013 in 2014 za najemni obdobji 2009 in 2010, se družbi Kollaustraße ni obračunal kot vstopni davek, saj davčna uprava meni, da bi bilo treba pravico do odbitka uveljavljati za davni obdobji 2009 in 2010.

26 Družba Kollaustraße je 3. julija 2017 zoper odmerne odločbe, izdane za davna leta od 2013 do 2016, vložila pritožbo, ki je bila 8. novembra 2017 zavrnjena. Družba Kollaustraße je zato 28. novembra 2017 pri Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu, Nemčija), pred katerim se je sklicevala na kršitev Direktive o DDV, vložila tožbo, v kateri je trdila, da če dobavitelj blaga ali izvajalec storitev davek, ki ga je dolžan plačati, obračunava na podlagi prejetih plačil, pravica prejemnika blaga ali storitve do odbitka nastane šele ob plačilu denarne protivrednosti.

27 Predložitveno sodišče, ki mora ugotoviti, ali v primeru, ko dobavitelj blaga ali izvajalec storitev obračuna DDV na podlagi prejetih plačil, pravica do odbitka DDV nastane že ob dobavi

blaga oziroma izvedbi storitve ali šele ob prejemu plačila, se sprašuje, ali je nemška ureditev, v skladu s katero je treba pravico do odbitka vedno uveljavljati že ob dobavi blaga ali izvedbi storitve, združljiva s pravom Unije.

28 Navaja, da v skladu z nemško ureditvijo pravica do odbitka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, in to ne glede na trenutek, ko nastane obveznost obračuna davka pri dobavitelju oziroma izvajalcu, in ne glede na to, ali dobavitelj oziroma izvajalec davek obračuna na podlagi dogovorjenih plačil ali na podlagi prejetih plačil. V zvezi s tem navaja, da nemški zakonodajalec ni uporabil možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi člena 167a Direktive o DDV, tako da v nemškem pravu pravica osebe, ki se ji dobavi blago oziroma za katero se izvede storitev, do odbitka nastane že ob dobavi blaga oziroma izvedbi storitve, tudi če je dobavitelj oziroma izvajalec davni zavezanec, ki je obdavčen glede na prejeta plačila.

29 Vendar predložitveno sodišče dvomi o združljivosti nemškega prava s pravom Unije glede na člen 167 Direktive o DDV, na podlagi katerega pravica do odbitka nastane šele v trenutku, ko nastane obveznost obračuna odbitnega davka.

30 Po njegovem mnenju bi se lahko štelo, da je nemško pravo v nasprotju z dosledno uporabo tega člena 167, ker čeprav je nacionalni zakonodajalec uporabil možnost, dano državam članicam, da določijo, da obveznost obračuna davka pri nekaterih davčnih zavezancih nastane šele ob prejemu plačila, pa je določil, da pravica do odbitka vstopnega davka tudi v tem primeru nastane že ob dobavi blaga oziroma izvedbi storitve, s čimer se prekine povezava med obveznostjo obračuna davka in pravico do odbitka.

31 Predložitveno sodišče meni, da je taka dosledna uporaba člena 167 Direktive o DDV podprta s členom 226, točka 7a, te direktive, ki ni bil prenesen v nacionalno pravo. Navaja, da čeprav Zvezna republika Nemčija tega člena 226, točka 7a, ni prenesla v nacionalno zakonodajo, je iz teorije razvidno, da iz tega člena izhaja, da je povezava med obveznostjo obračuna davka in pravico do odbitka, določeno v členu 167 navedene direktive, zdaj obvezna.

32 Po njegovem mnenju bi bilo, obratno, mogoče šteti, da je nemško pravo združljivo s pravom Unije, če člen 167 Direktive o DDV ne določa obveznega pravila, ampak vsebuje le „smernico“. Taka razlaga naj bi izhajala iz izjave Sveta Evropske unije in Evropske komisije, zabeležene v zapisniku iz pripravljalnega gradiva, ki se nanaša na člen 17(1) Šeste direktive 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), katerega besedilo je bilo povzeto v členu 167 Direktive o DDV. V skladu s to izjavo naj bi lahko države članice odstopale od načela, določenega v tem členu 17(1), kadar je dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitve obdavčen na podlagi prejetih plačil.

33 Če bi država članica lahko odstopila od člena 167 Direktive o DDV, se predložitveno sodišče sprašuje tudi, ali lahko davni zavezanec v teh primerih vsekakor uveljavlja pravico do odbitka v davnem obdobju, v katerem bi pravica do odbitka nastala na podlagi dosledne uporabe tega člena, kadar je nima več možnosti uveljavljati za predhodno davno obdobje, ki je upoštevno na podlagi nacionalnega prava.

34 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da na podlagi nemškega prava davni zavezanec, ki ni odbil vstopnega davka, svoje pravice do odbitka ne more uveljavljati za poznejše davno obdobje. Navaja, da pravice do odbitka tako ni mogoče uveljavljati, kadar se – kot v zadevi, o kateri odloča – zaradi poteka roka za odmero davka ni več mogoče retroaktivno sklicevati na vstopni davek. Vendar meni, da bi lahko člen 167 Direktive o DDV v takem primeru nalagal drugačno presojo. Glede na temeljni pomen pravice do odbitka in za zagotovitev nevtralnosti DDV bi namreč po njegovem mnenju davni zavezanec morda moral imeti možnost,

da vstopni davek odbije v davčnem obdobju, ki izhaja iz uporabe tega člena, tudi če nacionalno pravo od njega odstopa.

35 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hamburgu) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 167 Direktive [o DDV] nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero pravica do odbitka davka nastane že ob izvedbi transakcije, tudi kadar obveznost obračuna davka za dobavitelja ali izvajalca storitve v skladu z nacionalnim pravom nastane šele ob prejemu plačila in plačilo še ni bilo izplačano?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen: Ali člen 167 Direktive [o DDV] nasprotuje nacionalni ureditvi, v skladu s katero pravice do odbitka davka ni mogoče uveljavljati za davčno obdobje, v katerem je bilo plačilo izplačano, kadar obveznost obračuna davka za dobavitelja ali izvajalca storitve nastane šele ob prejemu plačila, storitev pa je bila opravljena že v preteklem davčnem obdobju in uveljavljanje pravice do odbitka davka za to preteklo davčno obdobje v skladu z nacionalnim pravom zaradi zastaranja ni več možno?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 167 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki v primeru, da na podlagi nacionalnega odstopanja v skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (b), te direktive obveznost obračuna davka pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitev nastane šele ob prejemu plačila in to plačilo še ni bilo opravljeno, določa, da pravica do odbitka vstopnega davka nastane že ob izvedbi transakcije.

37 To sodišče pojasnjuje, da v skladu s členom 15(1), točka 1, prvi stavek, UStG pravica do odbitka nastane, ko je blago dobavljeno oziroma so storitve opravljene, ne da bi se upošteval trenutek, ko nastane obveznost obračuna davka pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitev. Zlasti ni pomembno, ali ta dobavitelj oziroma izvajalec davek obračuna na podlagi dogovorjenih plačil v skladu s členom 16(1), prvi stavek, UStG ali ga obračuna na podlagi prejetih plačil v skladu s členom 20 UStG.

38 Najprej je treba obravnavati vprašanja predložitvenega sodišča v zvezi z razlago, ki izhajajo iz izjave Sveta in Komisije, zabeležene v zapisniku iz pripravljalnega gradiva, ki se nanaša na člen 17(1) Direktive 77/388 in v skladu s katero naj bi člen 167 Direktive o DDV določal le smernico, in ne obveznega pravila. V zvezi s tem je treba opozoriti, da take izjave ni mogoče uporabiti za razlago določbe sekundarnega prava, kadar – kot v zadevi v glavni stvari – vsebina izjave ni izražena v besedilu zadevne določbe in zato nima pravnega pomena (sodba z dne 26. februarja 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, točka 18).

39 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je treba pri razlagi določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njeno sobesedilo in cilje ureditve, katere del je (sodba z dne 27. januarja 2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, točka 39 in navedena sodna praksa).

40 Na prvem mestu, glede besedila člena 167 Direktive o DDV je treba ugotoviti – kot je generalni pravobranilec navedel v točki 49 sklepnih predlogov – da je to besedilo jasno in nedvoumno. Ta člen izraža splošno pravilo, ki določa, da pravica do odbitka vstopnega DDV za prejemnika blaga oziroma storitev nastane v trenutku, ko pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitev nastane obveznost obračuna ustreznega DDV.

41 Na drugem mestu, glede sobesedila te določbe je treba opozoriti, da v skladu s členom 63 Direktive o DDV obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

42 Vendar člen 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV določa, da lahko države članice z odstopanjem med drugim od tega člena 63 določijo, da obveznost obračuna davka za nekatere transakcije ali za nekatere kategorije davčnih zavezancev nastane najkasneje ob prejemu plačila.

43 Ker člen 66 Direktive o DDV pomeni odstopanje od pravila iz člena 63 te direktive, ga je treba razlagati ozko (sodba z dne 16. maja 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, točka 24 in navedena sodna praksa).

44 Čeprav je iz dejstva, da je zakonodajalec Unije mogoče razširil področje dovoljenih odstopanj, mogoče sklepati, da je želel državam članicam dati široko diskrecijsko pravico, pa na tej podlagi ni mogoče ugotoviti, da ima država članica diskrecijsko pravico za določitev trenutka, v katerem nastane obveznost obračuna davka, ki bi bil drugačen od trenutkov, določenih v členu 66, prvi odstavek, točke od (a) do (c), Direktive o DDV (sodba z dne 16. maja 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, točka 25 in navedena sodna praksa).

45 Da bi se omogočila koherentna razlaga člena 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV s členom 167 te direktive, ki določa, da pravica do odbitka nastane v trenutku nastanka obveznosti obračuna davka, pa je treba ugotoviti, da kadar v skladu s tem členom 66, prvi odstavek, točka (b), obveznost obračuna davka nastane najkasneje ob prejemu plačila, ob tem prejemu plačila nastane tudi pravica do odbitka.

46 Na tretjem mestu, ta ugotovitev je podprta s ciljem Direktive o DDV. Na eni strani je treba namreč poudariti, da ta direktiva vzpostavlja skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij. Natančneje, v uvodni izjavi 24 navedene direktive je pojasnjeno, da bi bilo treba pojma „obdavčljivi dogodek“ in „obveznost obračuna davka“ harmonizirati, da bi uvedba in vse kasnejše spremembe skupnega sistema DDV lahko začele veljati na isti dan. Zakonodajalec Unije je tako želel kar najbolj harmonizirati datum nastanka davčne obveznosti v vseh državah članicah, da bi se zagotovilo enotno pobiranje tega davka (sodba z dne 2. maja 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, točki 21 in 22).

47 Na drugi strani je treba opozoriti, da je pravica do odbitka DDV temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti, ter se izvede takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije davčnega zavezanca (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 37 in navedena sodna praksa).

48 Namen te ureditve je, da se podjetnik povsem razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati oziroma ga je plačal v okviru vseh svojih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 21. novembra 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, točka 38 in navedena sodna praksa).

49 V zvezi s tem je treba poudariti, da ugotovitev iz točke 45 te sodbe omogoča uporabo, ki je

v skladu s temi načeli, ker lahko davčni zavezanec pridobi pravico do odbitka vstopnega DDV že od trenutka, ko nastane obveznost obračuna davka pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitev.

50 Te ugotovitve ne omajajo trditev nemške vlade, da pravica do odbitka – ker ni izkoristila možnosti iz člena 167a Direktive o DDV – v skladu s členoma 63 in 167 te direktive nastane že, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, in to ne glede na to, da obveznost obračuna davka za nekatere davčne zavezance nastane ob prejemu plačila.

51 Kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 51 sklepnih predlogov, če bi imel zakonodajalec Unije namen določiti, da pravica do odbitka vedno nastane ob dobavi blaga ali izvedbi storitve, bi lahko nastanek pravice do odbitka navezal na obdavčljivi dogodek, na katerega posebna pravila iz členov od 64 do 67 Direktive o DDV ne vplivajo, ne pa na trenutek nastanka obveznosti obračuna DDV, za katerega se ta pravila uporabljajo.

52 Ugotovitve iz točke 45 te sodbe prav tako ne more omajati trditev nemške vlade, da člen 167a Direktive o DDV, če pravica do odbitka v primerih, za katere se uporablja člen 66, prvi odstavek, točka (b), navedene direktive, nastane ob prejemu plačila, nima samostojnega podrožja uporabe poleg člena 167 te direktive.

53 Opozoriti je treba, da je bil ta člen 167a vstavljen v Direktivo o DDV, da bi se državam članicam omogočilo, da uvedejo odstopanje glede datuma, ko lahko davčni zavezanci, ki DDV prijavijo v okviru izbirne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji, izvršijo pravico do odbitka, kar poenostavi plačilo davka za mala podjetja (sodba z dne 16. maja 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, točka 34).

54 Ta člen 167a namreč določa, da lahko države članice v okviru izbirne ureditve določijo, da se pravica do odbitka davčnega zavezanca, za katerega nastane obveznost obračuna DDV le v skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV, odloži, dokler davek za njemu dobavljeno blago ali opravljene storitve ni plačan njegovemu dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitve.

55 Navedeni člen 167a torej omogoča odlog pravice do odbitka za davčne zavezance, katerih obveznost obračuna DDV nastane le v skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV, dokler ni opravljeno plačilo njihovim dobaviteljem blaga oziroma izvajalcem storitev.

56 V zvezi s tem je treba poudariti, da je bil, kot je razvidno iz uvodne izjave 4 Direktive 2010/45, ta člen 167a vstavljen v Direktivo o DDV, da bi se pomagalo malim in srednje velikim podjetjem, ki imajo težave pri plačevanju DDV pristojnemu organu, preden prejmejo plačilo od ustreznih prejemnikov, in da bi se državam članicam omogočila uvedba izbirne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji, ki nima negativnega učinka na denarni tok v povezavi z njihovimi prejemki DDV.

57 Člen 167a Direktive o DDV tako spada v okvir izbirne ureditve, ki jo države članice lahko določijo in katere uporaba je sama po sebi zajeta z odstopanjem, ki je poleg tega že določeno v členu 66, prvi odstavek, točka (b), te direktive. Le v okoliščinah, določenih v navedenem členu 167a, je torej mogoče prekiniti povezavo med obveznostjo obračuna davka, ki velja za dobavitelja blaga ali izvajalca storitev, in pravico davčnega zavezanca do takojšnjega odbitka vstopnega DDV.

58 V zvezi s tem, kot je generalni pravobranilec v bistvu navedel v točki 66 sklepnih predlogov, je podrožje uporabe člena 167a Direktive o DDV veliko bolj omejeno kot podrožje uporabe člena 66, prvi odstavek, točka (b), te direktive, saj zadnji navedeni člen prvotno ni bil sprejet za vzpostavitev ureditev obračunavanja DDV po plačani realizaciji za mala in srednje velika podjetja, ne določa nobene zgornje meje prometa in niti ne zahteva, da mora biti odstopanje za zadevne

davžne zavezanke izbirno.

59 Zato je treba torej ugotoviti, da se navedeni člen 167a nanaša na posebno in zelo omejeno odstopanje, ki ne more omajati ugotovitve iz točke 45 te sodbe.

60 V obravnavanem primeru je treba, prvi, poudariti, da je Zvezna republika Nemčija uporabila možnost iz člena 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV. Iz predložitvene odločbe je namreč razvidno, da je nemški zakonodajalec možnost, ki mu je priznana v skladu s to določbo, uporabil tako, da je v členu 13(1), točka 1(b), UStG določil, da obveznost obračuna davka za dobave in druge storitve pri obračunu tega davka na podlagi prejetih plačil nastane s potekom obračunskega obdobja, v katerem so bila ta plačila prejeta.

61 Drugi, kar zadeva vprašanje, ali transakcije in davžni zavezanci iz postopka v glavni stvari spadajo med „transakcije“ oziroma „kategorije davžnih zavezancev“ iz člena 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV, je iz predložitvene odločbe razvidno, da je davžna uprava družbi Kollaustraße in njenemu najemodajalcu v skladu s členom 20 UStG dovolila, da DDV ne obračunavata na podlagi dogovorjenih plačil, temveč na podlagi prejetih plačil. Torej sta spadala – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče – med davžne zavezance, za katere obveznost obračuna DDV nastane najkasneje ob prejemu plačila v smislu člena 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV.

62 Tako je – s pridržkom preverjanj, ki jih mora opraviti predložitveno sodišče v zvezi s pogoji za uporabo nacionalnega odstopanja v skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive o DDV in členom 167 te direktive – očitno, da je pravica družbe Kollaustraße do odbitka nastala v trenutku, ko je njen najemodajalec prejel plačilo.

63 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 167 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki v primeru, da na podlagi nacionalnega odstopanja v skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (b), te direktive obveznost obračuna davka pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitev nastane šele ob prejemu plačila in to plačilo še ni bilo opravljeno, določa, da pravica do odbitka vstopnega davka nastane že ob izvedbi transakcije.

Drugo vprašanje

64 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 167 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, ki v primeru, da na podlagi nacionalnega odstopanja v skladu s členom 66, prvi odstavek, točka (b), Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, obveznost obračuna davka pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitev nastane šele ob prejemu plačila in to plačilo še ni bilo opravljeno, določa, da pravica do odbitka vstopnega davka nastane že ob izvedbi transakcije.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.